



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

Las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre
Sociedades: especial referencia a su régimen
sancionador

*Related-party transactions in the corporate tax:
special reference to its penalty system*

Autor/es

Ana Espallargas Barrio

Director/es

Sabina De Miguel Arias

Facultad de Derecho
2017

Índice

ABREVIATURAS UTILIZADAS	3
I. INTRODUCCIÓN	5
1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO	5
2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS	5
3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO	6
II. FUNDAMENTO, ANTECEDENTES Y REGULACIÓN ACTUAL DEL RÉGIMEN DE OPERACIONES VINCULADAS	6
III. CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DEL RÉGIMEN DE OPERACIONES VINCULADAS	10
1. SUPUESTOS DE VINCULACIÓN	10
2. MÉTODOS DE VALORACIÓN	12
2.1 Método del precio libre comparable.....	14
2.2 Método del coste incrementado.....	14
2.3 Método del precio de reventa	15
2.4 Método de la distribución del resultado	15
2.5 Método del margen neto del conjunto de operaciones.....	16
3. LA COMPROBACIÓN DE OPERACIONES VINCULADAS	16
4. AJUSTE SECUNDARIO	19
IV. RÉGIMEN SANCIONADOR PREVISTO EN RELACIÓN CON LAS OPERACIONES VINCULADAS.....	21
1. ANTECEDENTES	22
2. LA OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN.....	24
3. ASPECTOS GENERALES DEL RÉGIMEN INFRACTOR VIGENTE	28
4. LAS INFRACCIONES Y SANCIONES RELATIVAS A LOS INCUMPLIMIENTOS DE LAS OBLIGACIONES DOCUMENTALES	30
4.1 Incumplimiento documental sin ajuste valorativo	30
4.2 Incumplimiento documental con ajuste valorativo	35
4.3 Declaración de un valor distinto del que deriva de la documentación con ajuste valorativo.....	38
5. INCOMPATIBILIDADES Y COMPATIBILIDADES CON LOS ARTÍCULOS DE LA LGT	39
VI. CONCLUSIONES	42
BIBLIOGRAFÍA	45

ANEXOS	47
ANEXO I: ESQUEMA RELATIVO A LA OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN	47
ANEXO II: DATO Y CONJUNTO DE DATOS	53
ANEXO III: SENTENCIAS Y RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS CITADAS	57

ABREVIATURAS UTILIZADAS

- AEDAF: Asociación Española de Asesores Fiscales
- CCom: Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio
- CE: Constitución Española
- CEF: Centro de Estudios Financieros
- *Cit.* Obra citada
- GBM: Grupo Banco Mundial
- IRNR: Impuesto sobre la Renta de No Residentes
- IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- IS: Impuesto sobre Sociedades
- LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
- LIS: Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades
- LMPFF: Ley 36/2006, de 29 de noviembre, Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal
- OCDE: Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos
- p. página
- PGC NRV: Plan General Contable. Norma de Registro de Valoración
- pp. páginas
- RGGI: Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos
- RIS de 2004: del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, del Reglamento del Impuesto de Sociedades
- RIS: Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
- ss. Siguietes
- STC: Sentencia del Tribunal Constitucional
- STS: Sentencia del Tribunal Supremo
- TC: Tribunal Constitucional

- TRLIRNR: Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes
- TRLIS: Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
- TS: Tribunal Supremo
- UE: Unión Europea
- *Vid.* Véase

I. INTRODUCCIÓN

1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO

El presente trabajo de fin de grado tiene por objeto el examen del régimen de las operaciones vinculadas, prestando especial atención a su régimen sancionador, regulado en la Ley del Impuesto de Sociedades y desarrollado en su Reglamento.

Para entender mejor dicho régimen sancionador de las operaciones vinculadas, es necesario, primero, comprender su concepto y sus características básicas. Por ello, en primer término vamos a exponer cuál es el régimen actual de las operaciones vinculadas, y cuáles son sus antecedentes, para así poder entender el porqué de la situación actual.

Seguidamente, desarrollaremos las principales características de las operaciones vinculadas, como son: los supuestos de vinculación, para así poder saber si estamos ante un caso de vinculación o no, los diferentes métodos para valorar su precio o valor de mercado -concepto fundamental sobre el cual gira su regulación-, su comprobación y el ajuste secundario. Este apartado genérico resulta fundamental para el desarrollo del trabajo, ya que, debido a su complejidad, sus características básicas deben estar bien definidas.

Por último, y como objeto primordial de este trabajo, trataremos el régimen sancionador previsto en relación a las operaciones vinculadas. A este respecto, estudiaremos sus antecedentes normativos y sus aspectos generales, desarrollando, en este punto, las concretas obligaciones de documentación que existen en esta sede, dada su relación directa con la tipificación de las infracciones. Por fin, realizaremos una especial alusión a la concreción de estas últimas y de sus respectivas sanciones.

2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS

El régimen jurídico de las operaciones vinculadas constituye uno de los aspectos más complejos y conflictivos del Impuesto sobre Sociedades, y por ello su importancia ha sido creciente a lo largo de los últimos años, tanto para la Administración tributaria como para los contribuyentes, debida su gran repercusión económica. Este sistema se relaciona directamente en dos características que definen nuestro sistema económico de

mercado: la libertad y la independencia de las partes, por ello, su correcta regulación es fundamental para no vulnerar la seguridad jurídica.

En este sentido, el problema fiscal más relevante que se plantea en esta sede es imputar a dichas operaciones un precio, mayor o menor, diferente al valor de mercado, con el único objetivo de disminuir o evadir la carga fiscal de las empresas o del contribuyente. En consecuencia, lo que busca la regulación tributaria es, en último término, perseguir el fraude fiscal.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe añadir que el régimen sancionador de las operaciones vinculadas es totalmente necesario en nuestra sociedad, ya que el incumplimiento de estas conlleva a unas consecuencias negativas, no sólo para la recaudación de la Hacienda pública, sino también para el resto de contribuyentes, ya que se está vulnerando el principio de libre competencia.

3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO

En relación con la metodología seguida en la elaboración de este trabajo de fin de grado, he partido de diferentes estudios que tratan la normativa tributaria vigente y sus antecedentes. Junto con lo anterior, también he acudido a diferentes fuentes bibliográficas, tales como manuales, libros especializados y revistas científicas, los cuales han quedado debidamente referenciados en la bibliografía anexa. Asimismo, y con objeto de completar este trabajo, he considerado necesario examinar la jurisprudencia más destacada en relación a esta materia, así como la doctrina administrativa dictada al respecto. A su vez, he creído oportuno incluir algunos ejemplos con el fin de comprender mejor y presentar de forma práctica algunas de las consecuencias del régimen sancionador.

II. FUNDAMENTO, ANTECEDENTES Y REGULACIÓN ACTUAL DEL RÉGIMEN DE OPERACIONES VINCULADAS

Desde una perspectiva general, las *operaciones vinculadas* pueden definirse como <<aquellas que se realizan entre personas físicas o jurídicas entre las cuales existe un determinado grado de vinculación entre ellas, ya sea porque pertenecen a un mismo grupo empresarial, comparten administradores, tienen accionistas comunes, o porque existe una relación familiar de primer o segundo grado entre las personas que realizan la

operación.>>¹. En este mismo sentido, LAGOS RODRÍGUEZ y ALCARAZ RUIZ las definen como <<transacciones económicas realizadas entre sujetos con una relación de dependencia entre sí, que son los sujetos que la LIS califica como vinculados>>².

En cualquier caso, el denominado *precio de transferencia* constituye uno de los elementos más importantes de las operaciones vinculadas, entendiéndose que éste existe cuando <<en la relación económica entre dos entidades vinculadas se fija un precio distinto, superior o inferior, a aquél que sería acordado entre dos sociedades independientes>>³, circunstancia esta que puede llegar a falsear la competencia y alterar la tributación de las operaciones⁴.

Siendo esto así, en el ámbito tributario dicho precio será objeto de modificación a efectos de cálculo del IS, para evitar que los obligados tributarios puedan alterarla cuantificación de las operaciones para conseguir un ahorro en su pago. A estos efectos, cuando las partes son consideradas vinculadas, la tributación de la operación tiene que atender al *precio de mercado* (esto es, el precio que se acordaría si se tratara de entidades independientes), que es el valor señalado por la norma tributaria, y en ningún caso será el valor contable atribuido por las partes el que deberá ser aplicado en la operación⁵.

En otras palabras, lo que pretende el legislador con la regulación de las operaciones vinculadas es conseguir que estas transacciones tributen por el valor que ostentarían si la operación se hubiera regido por la ley de la oferta y la demanda, propia de un mercado de libre competencia, para así evitar que los sujetos de las mismas consigan una minoración de la carga fiscal⁶.

¹FERNÁNDEZ DE LA CIGONA FRAGA, J.R., «Qué son las operaciones vinculadas, cómo se valoran y a quiénes afecta la normativa», *CEF-Fiscal Impuestos*. <http://www.fiscal-impuestos.com/que-son-operaciones-vinculadas-como-se-valoran-quienes-afecta-normativa.html>

²LAGOS RODRÍGUEZ, M.G. y ALCARAZ RUIZ, S., «El tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas en el nuevo impuesto de sociedades», *Crónica tributaria*, núm. 156, 2015, p. 110.

³*Vid.* Tribunal Supremo (Sala 3ª de lo Contencioso-Administrativo). Sentencia nº 2256/2016, de 19 de octubre.

⁴*Vid.* Sentencia del Tribunal Constitucional 145/2013, de 11 de julio.

⁵Un ejemplo de operación vinculada sería un socio que presta un local comercial de su propiedad a la empresa (de la cual es socio) sin cobrar alquiler a la misma. Sin embargo, deberán computar ese alquiler a precio de mercado, tanto de cara al IS como en la correspondiente declaración del IRPF del socio, aunque no esté percibiendo renta de alquiler por parte de la sociedad.

⁶*Vid.* Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo). Sentencia de 11 de diciembre de 2014 (Rec. Núm. 317/2011).

Asimismo, la finalidad de las normas relativas a las operaciones vinculadas se centra en evitar que, mediante precios diferente a los de mercado, entidades vinculadas entre sí transfieran rentas de una a otra consiguiendo una menor tributación del IS que la que le correspondería a cada una de las partes.

Por otra parte, y ya desde un punto de vista *internacional*, cuando las operaciones se realizan entre entidades de diferentes países la regulación sobre precios de transferencia pretende evitar la evasión fiscal, esto es, que se desplacen recursos fiscales de unos países a otros (ya que, en la mayoría de los casos, se trasladan los beneficios a países donde una menor tributación fiscal)⁷. Debido al impacto que las operaciones vinculadas pueden tener cuando las sociedades se encuentran en distintos Estados, su regulación se erige como un elemento trascendental a nivel internacional. Es por ello que tanto la Unión Europea como la OCDE influyen en su regulación, en el sentido de que la normativa relativa a las operaciones vinculadas debe interpretarse teniendo en cuenta las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE y las recomendaciones del Foro Conjunto de Precios de transferencia de la UE, siempre que éstas no contradigan lo señalado en la normativa interna⁸.

En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 184/2007, de 10 de enero, indica que <<La finalidad primordial de los precios de transferencia es trasladar los beneficios de una empresa a otra, lo que puede suponer, si se trata de dos entidades sujetas a una misma soberanía fiscal, la elusión del pago del IS dado que los beneficios se tenderán a situar en aquella sociedad o sociedades del grupo con una situación permanente o cuasi-permanente de pérdidas de manera que éstas absorban la totalidad o la mayor parte de aquéllos. Este traslado de beneficios mediante los precios de transferencia se realiza, igualmente, entre sociedades sujetas a distintas soberanías fiscales con el fin de colocar los beneficios en países con menor nivel impositivo>>.

En cualquier caso, y en relación con a los *antecedentes normativos*, las operaciones vinculadas fueron reguladas con carácter general por primera vez en el artículo 16 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades. Dicho artículo incluía en dicha categoría cualquier operación que diera lugar a ingresos y gastos entre entidades vinculadas, cuya <<valoración a efectos de este Impuesto se realizará de conformidad

⁷ LAGOS RODRÍGUEZ, M.G. y ALCARAZ RUIZ, S., «El tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas en el nuevo impuesto de sociedades», *cit.*, p. 114.

⁸ Preámbulo III, letra e) de la LIS.

con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre sociedades independientes>>.

Posteriormente, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades introdujo importantes novedades como, entre otras, que la Administración era la única instancia capacitada para valorar las operaciones vinculadas por su valor de mercado, se introdujeron supuestos de vinculación indirecta (lo que amplió notablemente el número de supuestos de vinculación) y se estableció una prelación a la hora de aplicar los métodos de valoración⁹.

La siguiente gran reforma de las operaciones vinculadas se produjo por el TRLIS en 2004, el cual no contenía un mandato imperativo que obligara a las partes vinculadas a valorar por el valor de mercado. Como indica MARTÍNEZ FERNÁNDEZ, sobre los obligados tributarios no existía deber de aplicar dicho valor, ya que dicha norma se limitaba a contemplar la posibilidad de que fuera la Administración quien lo hiciera (de forma potestativa)¹⁰.

Ahora bien, la fiscalidad de las operaciones vinculadas experimentó una gran reforma en nuestro ordenamiento jurídico a raíz de la LMPFF, que modificó el artículo 16 del TRLIS, desarrollado en los artículos 16 a 29 *nonies* del RIS de 2004.

Más en concreto, vino a regularse la valoración de operaciones vinculadas con el objetivo de evitar las pérdidas de recaudación que los acuerdos entre partes no independientes o vinculadas podían generar. Dicho de otro modo, la citada normativa lo que pretendió, entre otras cosas, fue controlar el precio de las operaciones vinculadas e imponer obligaciones de documentación y valoración, previéndose un específico régimen sancionador.

En la actualidad, la regulación de las operaciones vinculadas se halla recogida en el artículo 18 de la LIS y los artículos 13 a 16 del RIS, donde se regulan los aspectos fiscales relativos a las dichas operaciones de forma continuista respecto a la normativa precedente, pero, según veremos, de un modo más flexible. En esta línea, las modificaciones introducidas por la nueva regulación se han centrado principalmente en simplificar las obligaciones de documentación, en la modificación del perímetro de

⁹GARCÍA-RODAZO GONZÁLEZ, B., *Impuesto sobre Sociedades: guía*. CISS, Valencia, 2008, p. 355.

¹⁰MARTÍN FERNÁNDEZ, J., <<El tratamiento de las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre sociedades>>, p. 2. <http://www.asesores.org/pdf/formacion16.pdf>

vinculación, en la eliminación de la jerarquía de los métodos de valoración y en la reducción del régimen sancionador¹¹. Siendo esto así, en el presente trabajo, comenzaremos precisando los aspectos principales del régimen de operaciones vinculadas regulado actualmente en la LIS.

III. CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DEL RÉGIMEN DE OPERACIONES VINCULADAS

Para comprender el funcionamiento y la regulación de las operaciones vinculadas, y antes de centrarnos en su específico régimen sancionador, debemos atender primeramente a sus características básicas.

En primer lugar, es necesario ver qué casos son recogidos como vinculados, es decir, saber cuáles son los supuestos de vinculación y, a su vez, también se debe prestar atención a los diferentes modos de valoración de dichas operaciones. Por último, consideramos necesario exponer, de forma sucinta, cómo se lleva a cabo a comprobación de las operaciones vinculadas y qué es el ajuste secundario.

1. SUPUESTOS DE VINCULACIÓN

Para que pueda considerarse la existencia de una operación vinculada entre partes, éstas deberán cumplir una serie de requisitos recogidos expresamente en la LIS. Si no se cumplen dichos requisitos, las operaciones no tendrán el carácter de operaciones vinculadas y no se procederá, en consecuencia, a valorar la operación en base a su *valor de mercado*.

En concreto, el artículo 18.2 de la LIS agrupa diferentes supuestos de vinculación en función de las características de los sujetos que en ellos participan: el primero de ellos se refiere a la vinculación de una entidad y una persona física, y el segundo a dos entidades.

En este sentido, se consideran operaciones vinculadas entre una entidad y una persona física las siguientes:

- Operaciones entre una entidad y sus socios o partícipes. En este caso la vinculación aparece cuando el porcentaje de participación poseído es igual o

¹¹AEDAF<<Novedades introducidas por el reglamento del IS en materia de documentación de las operaciones vinculadas>>, Newsletter julio 2016, p. 1.

superior al 25%. Por tanto, en caso de que la participación sea inferior a dicho porcentaje, los partícipes se consideran no vinculados a todos los efectos.

- Operaciones entre una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a retribución por el ejercicio de sus funciones. A este respecto, se incluye a los administradores de hecho y a los de derecho, si bien no hay vinculación en lo que se refiere a la prestación del servicio de Administración de la entidad.
- Operaciones entre una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios partícipes, consejeros o administradores. Para estos casos, en los que la vinculación viene establecida por la relación socio o partícipe-entidad, será necesario que la participación sea igual o superior al 5% cuando los valores no coticen en mercados regulados o de un 1% cuando sí lo hagan.

Por otro lado, se consideran operaciones vinculadas entre dos entidades las siguientes:

- Operaciones entre dos entidades que reúnan las circunstancias requeridas para formar parte de un mismo grupo. Como establece el propio artículo 18 de la LIS, ser grupo requiere que una entidad ostente o pueda ostentar directa o indirectamente el control sobre otra u otras entidades, según los criterios establecidos en el artículo 42 del CCom¹², y con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.
- Operaciones entre una entidad y los consejeros o administradores (de derecho o de hecho) de otra entidad, cuando ambas formen parte del mismo grupo.
- Operaciones entre una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25% del capital social o de los fondos propios.

¹² El artículo 42.1 del CCom. establece que <<Existe grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control de una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones: a) Posea la mayoría de los derechos de voto. b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de Administración. c) Pueda disponer en virtud de acuerdos celebrados con terceros de la mayoría de los derechos de voto. d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de Administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de Administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de Administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado>>.

- Operaciones entre dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25% del capital social o los fondos propios.
- Operaciones entre una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

En consecuencia, existen dos factores que influyen en el hecho de que exista vinculación: en primer término, la influencia en operaciones comerciales, financieras, económicas o tecnológicas; y, en segundo lugar, el control de acciones de manera directa o indirecta¹³.

2. MÉTODOS DE VALORACIÓN

Según vino ya a señalar la Exposición de Motivos de la LMPFF <<Las operaciones vinculadas se valorarán al valor normal, es decir, el precio de adquisición por el cual han de registrarse contablemente estas operaciones debe corresponder con el importe que sería acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia, entendiéndose por el mismo valor normal de mercado, si existe un mercado representativo o, en su defecto, el derivado de aplicar determinados modelos y técnicas de general aceptación y en armonía con el principio de prudencia>>.

En esta misma línea, el artículo 18.1 de la LIS hoy vigente establece que <<Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia>>. Este artículo es de obligado cumplimiento tanto para la Administración como para los contribuyentes, por lo que no valorar conforme al criterio del valor normal del mercado constituye una infracción, la cual puede conllevar a la correspondiente sanción.

Es decir, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valoran por su *valor normal de mercado*, entendido como aquel que se habría acordado por

¹³ LAGOS RODRÍGUEZ, M.G. y ALCARAZ RUIZ, S., <<El tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas en el nuevo impuesto de sociedades>>, *cit.*, p. 113.

personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia¹⁴.

Con este valor lo que se pretende es evitar riesgos que conllevan las operaciones vinculadas, así en palabras de la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 5545/2012, de 12 de julio, <<las reglas de valoración de las operaciones vinculadas cumplen fundamentalmente una función antielusiva que atiende a deshacer las consecuencias perjudiciales que para la Hacienda Pública se ocasiona por razón de la vinculación de las entidades o personas intervinientes, tratándose de reconducir el gravamen a aquel que se hubiera producido si la operación o la transacción se hubiera realizado entre entidades no vinculadas y, por tanto, en libre competencia>>.

En cualquier caso, cabe señalar que el concepto de valor de mercado es coincidente con el valor razonable al que se refiere la norma contable¹⁵.

En concreto, se contemplan cinco métodos de valoración, regulados en el artículo 18.4 de la LIS. Debemos añadir que, en la anterior regulación se establecía una jerarquía entre ellos que era de obligado cumplimiento; no obstante, con la regulación vigente los distintos métodos pueden utilizarse de forma indistinta, sin que se establezca orden de prelación alguno¹⁶. Así, como indican los dos últimos párrafos del citado precepto, la elección debe realizarse teniendo en cuenta la naturaleza de la operación vinculada, la disponibilidad de información fiable y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas. Es decir, se elegirá el método que aporte una mejor estimación del valor del mercado de la operación. Ahora bien, cuando no resulte posible aplicar los métodos anteriores, podrán utilizarse otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia.

A continuación, realizaremos una alusión somera a las características básicas de los distintos métodos de valoración.

¹⁴ Vid. Tribunal Supremo (Sala de los Contencioso-Administrativo, Sección 2ª). Sentencia nº 184/2007, de 10 enero.

¹⁵ CAAMAÑO ANIDO, M.A., «Artículo 18. Operaciones vinculadas», en SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. (dir.), *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, p. 491.

¹⁶ En este sentido, el Preámbulo, punto III, apartado 1 e) de la LIS, indica que <<se elimina la jerarquía de métodos que se contenía en la regulación anterior para determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas, admitiéndose, adicionalmente, con carácter subsidiario otros métodos y técnicas de valoración, siempre que respeten el principio de libre competencia>>.

2.1 Método del precio libre comparable

El método del precio libre comparable está regulado en el artículo 18.4.a) de la LIS. En este método, para la determinación de valor de mercado, debe compararse el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, cuando sea necesario, las correcciones oportunas para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación. Es decir, se trata de comparar la transacción con otras similares realizadas entre partes. Así, el precio de la operación vinculada será el mismo que el que sería utilizado en la transacción de condiciones equiparables entre partes independientes.

La OCDE lo define como el método consistente en comparar el precio de los bienes o servicios transferidos en una operación vinculada con el precio facturado por bienes o servicios transferidos en el marco de una operación no vinculada efectuada en condiciones comparables. Dicho organismo también dispone que este es el método aplicado con más frecuencia: cuando se dispone de un comparable interno; a productos básicos, aunque pueda ser necesario realizar ajustes sobre los precios; a operaciones financieras; y a la licencia de ciertos activos intangibles¹⁷.

2.2 Método del coste incrementado

Este segundo método de valoración está regulado en el apartado 18.4.b) de la LIS, el cual establece que a través del mismo se añade al valor de adquisición o coste, directo o indirecto, de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación. Para ello es necesaria una buena contabilización de los costes.

¹⁷ OCDE y GBM, *Guía práctica para afrontar las dificultades asociadas con la falta de comparables en los análisis de precios de transferencia (Borrador de consulta en fase de alegaciones)*, 2017, p. 17.

Como indica la OCDE, este método suele asociarse con fabricantes y proveedores de servicios que no asumen riesgos significativos o que explotan intangibles únicos y valiosos¹⁸.

2.3 Método del precio de reventa

El método del precio de reventa, regulado en el artículo 18.4.c) de la LIS, establece que por éste se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación. Es decir, este método se basa en el margen que un vendedor independiente obtendría en la reventa de un producto similar al objeto de la transacción de la operación vinculada¹⁹.

A juicio de la OCDE, este método se utiliza en su mayoría con funciones de ventas y distribución que no implican un riesgo significativo, ni la explotación de intangibles únicos y valiosos, así como en aquellos casos en que existe un valor agregado limitado cuando se dispone de comparables externos en el mismo sector y mercado geográfico²⁰.

2.4 Método de la distribución del resultado

El método de la distribución del resultado está regulado en el artículo 18.4.d) de la LIS, y es por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada, que realice de forma conjunta una o varias operaciones, la parte del resultado común derivado de las mismas, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares. Este tipo de acuerdos se suele dar entre empresas independientes que han formado una *joint-venture*²¹.

¹⁸ OCDE y GBM, *Guía práctica para afrontar las dificultades asociadas con la falta de comparables en los análisis de precios de transferencia*, cit., p. 19.

¹⁹ La OCDE lo define como <<el método consistente en comparar el margen de precio de reventa que el adquirente de bienes o servicios en una operación vinculada obtiene de la reventa de esos bienes o servicios en una operación no vinculada con el margen del precio de reventa que se obtiene en operaciones similares no vinculadas de adquisición y reventa>>. OCDE y GBM, *Guía práctica para afrontar las dificultades asociadas con la falta de comparables en los análisis de precios de transferencia*, cit., p. 17.

²⁰ OCDE y GBM, *Guía práctica para afrontar las dificultades asociadas con la falta de comparables en los análisis de precios de transferencia*, cit., p. 17.

²¹ LAGOS RODRÍGUEZ, M.G. y ALCARAZ RUIZ, S., «El tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas en el nuevo impuesto de sociedades», cit., p. 124.

Por su parte, la OCDE lo define como el método consistente en asignar a cada empresa asociada participante en una operación vinculada la porción de beneficio o pérdida derivada de esa operación que una empresa independiente esperaría obtener al participar en una operación no vinculada comparable²².

2.5 Método del margen neto del conjunto de operaciones

Por último, el método del margen neto del conjunto de operaciones se halla establecido en el artículo 18.4.e) de la LIS, por el cual se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado o beneficio neto calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

Como añade la OCDE, aunque este método presenta algunas similitudes con el método de coste incrementado y con el método de precio de reventa, se aplica a márgenes de beneficios netos, no brutos²³.

3. LA COMPROBACIÓN DE OPERACIONES VINCULADAS

Como nos indica el artículo 18.12 de la LIS, la comprobación de las operaciones vinculadas se regulará reglamentariamente, pero ateniéndose a las normas establecidas en dicha ley.

A este respecto, dicha comprobación se llevará a cabo en el seno del procedimiento iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria sea objeto de

²² OCDE y GBM, *Guía práctica para afrontar las dificultades asociadas con la falta de comparables en los análisis de precios de transferencia*, cit., p. 19. Este organismo indica que a diferencia de los métodos unilaterales como pueden ser el de coste incrementado, el de precio de reventa y el de margen neto operacional, que establecen como referencia un beneficio adecuado para una parte, el método de la distribución del resultado considera la adecuada distribución del resultado de los beneficios comunes de las partes en la operación u operaciones que corresponde a cada una de las partes. Cuando es posible determinar, utilizando uno de los métodos aprobados que se describen en los incisos 2.a) a d), una remuneración de plena competencia para algunos elementos (como funciones particulares ejercidas por las empresas asociadas en relación con la operación), se puede aplicar el método de distribución del resultado a partir del beneficio residual común que se obtiene una vez que esos elementos han sido remunerados de ese modo.

²³ OCDE y GBM, *Guía práctica para afrontar las dificultades asociadas con la falta de comparables en los análisis de precios de transferencia*, cit., p. 19.

comprobación²⁴. Así, en línea de principio estas actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario, sin perjuicio de los deberes que asistan a los restantes afectados por las operaciones vinculadas.

En primer lugar, la Administración tributaria deberá de practicar el correspondiente *ajuste bilateral*. Esta podrá comprobar las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas y efectuará, en su caso, las correcciones que procedan en los términos que se hubiera acordado entre partes independientes de acuerdo con el principio de libre competencia, respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al IRPF o al IRNR, con la documentación aportada por el contribuyente y los datos e información de que disponga, en virtud del artículo 18.10 de la LIS. La Administración tributaria quedará vinculada por dicha corrección en relación con el resto de personas o entidades vinculadas²⁵.

Siendo esto así, y de conformidad con el artículo 19 del RIS existen especialidades en el procedimiento llevado a cabo para la comprobación de las operaciones vinculadas²⁶. En este sentido, y en primer lugar se indica que, cuando el objeto único de la comprobación no sea la regularización que proceda practicar en el procedimiento de inspección en el que se lleve a cabo, la propuesta de liquidación derivada se documentará en un acta distinta de las que deban formalizarse el resto de elementos de la obligación tributaria.

La regularización incluirá, en su caso, los correspondientes intereses de demora calculados desde la finalización del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación de cada uno de los períodos impositivos en los que la operación vinculada haya surtido efectos o, si la regularización diera lugar a una devolución y la autoliquidación se presentó fuera de plazo, desde la fecha de la presentación extemporánea de la autoliquidación. En este sentido, los intereses se calcularán hasta la

²⁴ Hay que tener presente que lo dispuesto en este apartado será aplicable respecto de las personas o entidades vinculadas afectadas por la corrección que sean contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

²⁵ CAAMAÑO ANIDO, M.A., «Artículo 18. Operaciones vinculadas», en SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. (dir.), *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, p. 514.

²⁶ Por su parte, hay que tener en cuenta que en el procedimiento los órganos de inspección podrán ejercer las facultades previstas en el artículo 142 de la Ley 58/2003, y realizar las actuaciones de obtención de información que consideren necesarias. Ahora bien, cabe señalar que las personas o entidades afectadas que puedan invocar un tratado o convenio que haya pasado a formar parte del ordenamiento interno, podrán acudir al procedimiento amistoso o al procedimiento arbitral para eliminar la posible doble imposición generada por la corrección, de acuerdo con lo dispuesto en el número 5.º del apartado 12 del artículo 18 de la Ley del Impuesto.

fecha en que se practica la liquidación o, en su caso, la autoliquidación, correspondiente al período impositivo en que la regularización de dicha operación es eficaz frente a las demás personas o entidades vinculadas.

Como es lógico, la regularización realizada por la Administración tributaria deberá ser tomada en cuenta por los contribuyentes en las declaraciones que se presenten tras la firmeza de la liquidación, cuando la operación vinculada produzca efectos en las mismas.

Por otro lado, si el obligado tributario interpusiera un recurso o reclamación contra la liquidación provisional practicada, esta circunstancia se le notificaría a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, con el motivo de poder personarse y presentar las alegaciones oportunas. Si, transcurrido el plazo, el obligado tributario no ha interpuesto recurso o reclamación, se le notificaría a las personas o entidades vinculadas afectadas esta situación, para que ellos pudieran optar de forma conjunta a la interposición de estos. A estos efectos, la interposición de recurso o reclamación interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario y a las demás personas o entidades afectadas, a quienes se comunicará dicha interrupción, iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la liquidación practicada por la Administración haya adquirido firmeza.

En cualquier caso, cuando devenga firme la liquidación, esta será eficaz ante las demás personas o entidades vinculadas²⁷.

Por tanto, cabe destacar que, una vez que la liquidación practicada al contribuyente ya ha adquirido firmeza, la Administración tributaria regularizará de oficio la situación tributaria de las demás personas o entidades vinculadas, salvo que estas hubieran ya efectuado la referida regularización con carácter previo²⁸.

²⁷ Cuando en el seno de la comprobación a que se refiere este apartado se efectuase la comprobación del valor de la operación, no resultará de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 57 y en el artículo 135 de la LGT en relación con el procedimiento de comprobación de valores.

²⁸ Tratándose de impuestos en los que no exista período impositivo, dicha regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al momento en que se produzca la firmeza de la liquidación o, en su caso, de una autoliquidación o de una liquidación derivada de una solicitud de rectificación de la autoliquidación practicada al contribuyente. En el caso de impuestos en los que existen períodos impositivos, ésta regularización deberá comprender todos aquellos que estén afectados por la corrección llevada a cabo por la Administración tributaria, derivada de la comprobación de la operación vinculada.

4. AJUSTE SECUNDARIO

Pasando a analizar el *ajuste secundario*, es preciso partir del hecho de que el ajuste bilateral realizado por la Administración tributaria nombrado en el epígrafe anterior es insuficiente por sí solo, ya que los fondos o recursos transferidos entre las partes vinculadas no se habrán restituido, siguen en la empresa que los recibió mediante la operación vinculada, de manera que no se ha solucionado el que las operaciones no hayan sido realizadas a precio de mercado²⁹.

Por esta razón, ya con la LMPFF se introdujo el denominado ajuste secundario, cuyo único objetivo estriba en calificar adecuadamente esa transferencia de fondos o recursos que tuvo lugar entre las empresas vinculadas para otorgarle un determinado tratamiento fiscal, ya sea como distribución de beneficios, aportación de capital, concesión de un préstamo o cualquier otra de acuerdo con su naturaleza³⁰.

La regulación del ajuste secundario de las operaciones vinculadas se encuentra recogida en el artículo 18.11 de la LIS, el cual ha venido a incorporar notables modificaciones respecto del 16.5 del TRLIS. Así, en aquellos supuestos en los que se comprende que el valor convenido entre las personas o entidades vinculadas es distinto del valor de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá, para aquéllas, el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

A estos efectos, y aunque el PGC NRV 21^a prevé que las entidades que participan en una operación vinculada deben considerar que el valor convenido entre las partes coincide con el valor de mercado, el artículo 18.11 de la LIS establece una regulación específica, distinguiendo aquellas situaciones en las que la diferente valoración es a favor del socio o partícipe, o cuando lo es a favor de la entidad.

Centrándonos en la primera de estas situaciones, y siguiendo lo establecido en el citado precepto, cuando la diferencia fuese *a favor del socio o partícipe*, la parte de la misma que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad y como participación en beneficios para el

²⁹ VALLIDO CASERO, C.C., <<El ajuste secundario en el nuevo régimen de las operaciones vinculadas>>, *Cuadernos de formación del IEF*, núm. 10, 2010, p. 252.

³⁰ CAAMAÑO ANIDO, M.A., «Artículo 18. Operaciones vinculadas», en SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. (dir.), *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, p. 515.

socio. Es decir, en los casos en los que la diferencia se corresponde con el porcentaje de participación, desde la perspectiva del socio, la renta se calificará como dividendo - dependiendo su tratamiento concreto de si el socio es contribuyente del IS, IRPF o del IRNR-. A este respecto, y ya desde la perspectiva de la entidad, la calificación como retribución de fondos propios supondrá que esta partida no tendrá consideración de gasto fiscalmente deducible -de los recogidos en el artículo 15.1.a) de la LIS-.

En el caso contrario, cuando la diferencia no se corresponda con el porcentaje de participación, desde el punto de vista del socio no estaremos ante un dividendo, sino ante una utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe cuando corresponda con el porcentaje de participación, en virtud de lo expuesto en el artículo 25.1.d) de la LIRPF. No obstante, para la entidad, esta diferencia seguirá siendo una calificación como retribución de fondos propios no deducible fiscalmente.

En segundo término, cuando la diferencia fuese *a favor de la entidad*, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe. La parte de la diferencia que no se corresponda con tal porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para esta, y de liberalidad para el socio o partícipe³¹. Desde el punto de vista de la entidad, la calificación de aportación de fondos propios no tendrá ninguna consecuencia fiscal, ya que esta no encaja con la definición de hecho imponible establecida en el artículo 4 de la LIS.

En cualquier caso, el ajuste secundario se regulará de forma imperativa, prescindiéndose de cualquier otra consideración como podría ser la intención de las partes de alterar el precio artificiosamente para conseguir un tratamiento fiscal más beneficioso al desplazamiento de rentas³².

³¹ CAAMAÑO ANIDO, M.A., «Artículo 18. Operaciones vinculadas», en SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. (dir.), *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, p. 516. Ahora bien, cuando se trate de contribuyentes del IRNR sin establecimiento permanente, la renta se considerará como ganancia patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1.i).4.º del TRLIRNR; por tanto, en estos casos la diferencia queda sujeta a gravamen, tanto en sede de la entidad como del socio.

³² Área de derecho financiero y tributario CUATRECASAS. GONÇALVES PEREIRA, <<Principales novedades del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el real decreto 634/2015, de 10 de julio>> (Nota monográfica), 2015, *cit.*, p. 28.

Desde una perspectiva contable, y conforme al PGC NRV 21^a, cuando ocurra esta diferencia conscientemente convenida por las entidades que participan en una operación (el valor acordado sea distinto al valor de mercado), la contabilidad deberá recoger la operación principal valorada por el valor de mercado y la operación secundaria (ajuste secundario) conforme a su naturaleza económica (aportaciones de socios, dividendos, etc.). Así, en estos casos, tanto las rentas derivadas por el ajuste primario como por el secundario deberán aparecer registradas en la contabilidad de la entidad.

Por fin, el último párrafo del artículo 18.11 de la LIS establece una excepción³³, la cual establece que, en los casos en los que haya desplazamiento patrimonial, y la diferencia entre el valor de mercado y valor acordado sea a favor del socio, no habrá ajuste secundario si el socio compensa esta diferencia a través de una compensación patrimonial por un importe equivalente al valor de mercado. Lo mismo ocurre cuando el desplazamiento patrimonial sea a favor de la entidad, puesto que no ha de procederse a hacer un ajuste secundario si la entidad compensa al socio, mediante la correspondiente restitución patrimonial, que implica que la entidad satisfaga al socio un importe equivalente al valor de mercado determinado por la Administración tributaria en su comprobación. En estos casos, en virtud del artículo 20 del RIS, el contribuyente debe justificar esta restitución antes de que se dicte la liquidación que incluya el ajuste secundario.

Por ejemplo, una sociedad le vende a su socio (el cual cuenta con el 50% del capital social) un inmueble por 50.000€, pero este está valorado en 60.000€. Para que no haya ajuste secundario, el socio podría compensar patrimonialmente a la entidad con la diferencia (10.000€).

IV. RÉGIMEN SANCIONADOR PREVISTO EN RELACIÓN CON LAS OPERACIONES VINCULADAS

Tras examinar las cuestiones generales relativas a las operaciones vinculadas, es el momento de pasar a analizar el régimen sancionador previsto en la LIS. Como hemos visto, una de las principales finalidades de la normativa es comprobar que las operaciones se han hecho conforme al valor del mercado; a este respecto, para obtener

³³El artículo 18.11 del LIS establece que <<No se aplicará lo dispuesto en este apartado cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas en los términos que reglamentariamente se establezcan. Esta restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas>>.

este es necesario poner a disposición de la Administración la documentación requerida establecida en la LIS y en el RIS -la cual va a ser tratada en el siguiente apartado-. Es por ello, que incumplir la obligación de disposición de la documentación conlleva a una infracción, al interferir en el cumplimiento de la finalidad perseguida.

A continuación, trataremos los antecedentes normativos del actual régimen sancionador, abordaremos las obligaciones de documentación, las cuales son una parte fundamental de este estudio, ya que como hemos señalado, resultan esenciales para delimitar el régimen sancionador específico estas y sus características generales. Finalmente, vamos a realizar un estudio sobre los diferentes tipos de infracciones y sus respectivas sanciones que se regulan en este régimen.

1. ANTECEDENTES

Como se ha señalado anteriormente, la regulación de las operaciones vinculadas estaba prevista en el derogado artículo 16 del TRLIS, el cual disponía que era la Administración quien valoraba aquellas por su valor normal de mercado, teniendo ésta la carga de la prueba. A estos efectos, cabe señalar que el régimen de infracciones y sanciones aparecía ya regulado en el apartado décimo de dicho artículo³⁴, el cual era más gravoso que el establecido actualmente en el artículo 18.13 de la LIS.

Ahora bien, la LMPFF y su desarrollo reglamentario trajeron un gran cambio a dicha regulación, en la medida en que se introdujeron una serie de obligaciones formales de documentación, las cuales eran desarrolladas por vía reglamentaria y no en la propia LIS; es más, la regulación de las sanciones derivadas de la comisión de infracciones en esta sede fue incluida también en sede reglamentaria.

Tras esta modificación hubo numerosas críticas, poniendo de relieve la ilegitimidad de la redacción legal y su desarrollo reglamentario. De hecho, llegó a plantearse su inconstitucionalidad por vulnerar el artículo 25.1 de la CE, de acuerdo con el cual <<Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento>>³⁵.

³⁴ Artículo 16.1.1º del TRLIS <<Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia>>.

³⁵ El Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España interpuso recurso contencioso-administrativo ante el TS el 22 de enero de 2009, ya que entendían que dicho reglamento que

Ahora bien, la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 145/2013, de 11 de julio confirmó la constitucionalidad de este régimen. En dicha sentencia, el Tribunal se pronunció de manera que admitía que el artículo 16 del TRLIS sí que adolecía de cierto grado de indeterminación, pero que su régimen sancionador era constitucional desde el punto de vista de la legalidad en su vertiente formal y de proporcionalidad³⁶.

De este modo, el TC consideró que el derecho a la legalidad penal recogido en el artículo 25.1 de la CE absorbe el derecho a la legalidad sancionadora administrativa y se articula a través de una doble garantía: material y formal. Así, la primera de ellas es la exigencia de predeterminación normativa de las conductas infractoras y de las sanciones correspondientes con la mayor precisión posible, para que los ciudadanos puedan conocer de antemano el ámbito de lo proscrito y prever, de esta manera, las consecuencias de sus acciones.

Por su parte, y en cuanto a la garantía formal, la misma hace referencia al rango necesario de las normas tipificadoras de esas conductas y sanciones, que ha de ser legal y no reglamentario de conformidad con el término <<legislación vigente>> del artículo 25 de la CE. Asimismo, el tribunal también añadió, en base al artículo 9.3 de la CE, que es necesario que la Administración, en el ejercicio de su potestad sancionadora, identifique el fundamento legal de la sanción impuesta en cada resolución sancionatoria, algo que, en el caso enjuiciado, resultaba ambiguo al encontrarse regulada esta materia en el reglamento sin mención expresa en la ley.

De conformidad con la referida doctrina, el TC concluyó que la tipificación de las infracciones derivadas del régimen de operaciones vinculadas incluida el artículo 16.10 del TRLIS no vulneraba la garantía formal del principio de legalidad sancionadora, puesto que tal precepto <<contiene la definición básica de los comportamientos prohibidos, acota la finalidad, el contenido, los sujetos responsables y los elementos

desarrollaba el artículo 16 del TRLIS iba en contra del Ordenamiento Jurídico. Este procedimiento finalizó con la STS de 27-05-2014 (RJ 2014, 3884), rec. 8/2009 donde tuvo lugar el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad del artículo 16 TRLIS y a su desarrollo reglamentario mediante el auto 8-02-2011 (Jur 2011, 86969), procedimiento que finalizó con la STC número 145/2013 de 11-07-2013 (RTC 2013, 145).

³⁶ CRESPO GARRIDO, M. y LUCAS DURÁN, M., *Las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*. Thomson Reuters. Cizur Menor (Navarra), 2016, pp. 357 - 362.

objetivos de las conductas antijurídicas y la colaboración reglamentaria “insuprimible” está sujeta a directrices legales suficientemente precisas>>>³⁷.

Por otro lado, el referido Tribunal también añadió que se le debe otorgar un margen de discrecionalidad a la Administración en la concreción del alcance o los importes de las sanciones vía reglamentaria, si bien se debe garantizar en todo caso la existencia de proporcionalidad entre la gravedad de las infracciones y la severidad de las multas.

2. LA OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN

Para delimitar el régimen sancionador específicamente previsto en las operaciones vinculadas, es preciso examinar previamente una serie de obligaciones que deben realizar las empresas a la hora de documentar el valor de mercado de las operaciones realizadas, de acuerdo con el apartado tercero del artículo 18 de la LIS.

Dicha documentación, bajo los principios de proporcionalidad y suficiencia, deberá mantenerse a disposición de la Administración tributaria. Es decir, las empresas tienen la obligación de elaborar, conservar y poner a disposición de la Administración los documentos que justifiquen cómo se ha obtenido el valor de la operación calificada como vinculada, el cual tiene que coincidir con el valor de mercado.

Respecto a los principios de proporcionalidad y suficiencia, como afirma BONELL COLMENERO, ambos términos generan inseguridad jurídica por su imprecisión³⁸. Se introduce esta referencia genérica a estos principios debido a su carencia en la anterior regulación, pero, a nuestro juicio, la norma no deja claro en qué se traducen dichos principios o cómo deben llevarse a cabo. De este modo, tanto proporcionalidad como suficiencia son conceptos jurídicos de difícil determinación y sin el desarrollo normativo adecuado pueden conllevar a malentendidos entre el contribuyente y la Administración tributaria a la hora de cumplir con las obligaciones formales fijadas en la norma.

La referida documentación deberá estar a disposición de la Administración tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración, y es independiente de cualquier documentación o información adicional que los órganos tributarios puedan solicitar en el ejercicio de sus funciones.

³⁷Vid. STC 145/2013, de 11 de julio.

³⁸BONELL COLMENERO, R., *Operaciones vinculadas: los deberes de documentación*. Thomson Reuters. Cizur Menor (Navarra), 2016, p. 356.

En cualquier caso, con estos documentos se persiguen dos finalidades: en primer lugar, comprobar si se ha declarado la renta proveniente de las operaciones vinculadas según el valor resultante de dicha documentación -es decir, se comprueba que este valor coincide con el valor de mercado-; y, en segundo término, junto con los datos tenidos por la propia Administración, realizar el ajuste previsto en la valoración si el valor acordado por las partes no responde al verdadero valor de mercado.

En concreto, de conformidad con el artículo 13.2 del RIS, la documentación que prepare el obligado tributario, quien podrá también utilizar documentación relevante de que disponga para otras finalidades, estará formada por³⁹:

- La *documentación específica relativa al grupo* al que pertenezca el contribuyente desarrollada en el artículo 15 del RIS⁴⁰. El citado artículo establece que la información relativa a la estructura y organización del grupo deberá comprender la descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa, así como cualquier cambio relevante en la misma, y la identificación de las distintas entidades que forman el grupo, junto con todo tipo de información de las actividades realizadas, funciones e información financiera.
- La *documentación del obligado tributario o contribuyente*, recogida en el artículo 16 del RIS. Dicha documentación deberá comprender información del contribuyente, de sus actividades y determinada información económico-financiera. En los casos en los que la persona o las entidades vinculadas tengan una cifra neta de negocios mayor a 45 millones de euros, esta documentación será de aportación conjunta a documentación relativa al grupo. En el caso contrario (situaciones en que las personas o entidades vinculadas tengan una cifra de negocios inferior a 45 millones de euros), como establece el artículo 16.4 del RIS, el obligado tributario deberá aportar únicamente la *documentación simplificada*, la cual está formada por la documentación específica del contribuyente.

³⁹En el Anexo I de este trabajo se halla desglosada la relación completa de la documentación exigible, al cual nos remitimos. Cabe añadir que, como indica la disposición final tercera del RIS, el contenido de este será de aplicación a los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015 (excepto su artículo 14 que entrará en vigor en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016).

⁴⁰Como define el artículo 18.2 párrafo tercero de la LIS, existe grupo <<cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas>>.

- La *documentación país por país*, regulada en los artículos 13.1 y 14 del RIS. Esta documentación es exigida para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016⁴¹ para entidades residentes en territorio español que tengan la condición de dominantes de un grupo, y no sean al mismo tiempo dependientes de otra entidad no residente. Ahora bien, solamente se deberá presentar esta documentación cuando el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades que formen el grupo sea mayor o igual a 750 millones de euros. El fundamento de esta documentación se centra en la necesidad de control de los precios de transferencia de un grupo mercantil y se encuentra basada en el denominado Plan de acción <<BEPS>> -esto es, el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios-⁴².

Las obligaciones de documentación se referirán al período impositivo en el que el contribuyente haya realizado la operación vinculada. No obstante, cuando la documentación elaborada para un período impositivo continúe siendo válida en otros posteriores, no será necesaria la elaboración de nueva documentación, sin perjuicio de que deban efectuarse las adaptaciones que fueran necesarias.

Hay que tener en cuenta que estas obligaciones de documentación dependerán de la cifra de negocios o del grupo al que pertenezcan las entidades, correspondientes a los 12 meses anteriores al inicio del periodo impositivo, para determinar cuáles afectan a cada uno de ellos, en virtud al artículo 14.1 del LIS⁴³.

A estos efectos, han de hacerse ciertas precisiones, ya que como hemos indicado anteriormente, la documentación específica del grupo al que pertenezca el contribuyente no resultará de aplicación a aquellos grupos en los que el importe neto de la cifra de

⁴¹ *Vid.*, Disposición final 3ª del RIS.

⁴² La Exposición de motivos del RIS señala que << En el momento actual, resulta absolutamente esencial hacerse eco de las conclusiones que se vienen adoptando en el denominado Plan de acción “BEPS”, esto es, el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, que se elabora en el ámbito de la OCDE, y en concreto en relación con la acción 13 relativa a la información y documentación de las entidades y operaciones vinculadas. Precisamente, en base a ello, se introduce como novedad la información país por país, encontrando cobertura legal en la disposición final décima de la Ley del Impuesto y en el artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, como instrumento que permita evaluar los riesgos en la política de precios de transferencia de un grupo mercantil, sin que en ningún caso dicho instrumento pueda servir de base a la Administración tributaria para realizar ajustes de precios>>.

⁴³ Acerca de esta cuestión consúltese el documento elaborado por el Área de derecho financiero y tributario CUATRECASAS GONÇALVES PEREIRA, <<Principales novedades del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el real decreto 634/2015, de 10 de julio>> (Nota monográfica), *cit.*, p. 15.

negocios sea inferior a 45 millones de euros (artículo 16.4 del RIS). Asimismo, y en cuanto a la información acerca del contribuyente, su contenido se simplifica en dichas situaciones, aunque dicho contenido simplificado no será de aplicación ante determinadas operaciones (artículo 16.5 del RIS).

Por otro lado, es preciso destacar que las reglas ahora descritas cuentan con una serie de *excepciones*. En este sentido, como indican los artículos 18.8 de la LIS y 13.3 del RIS, no es exigible la documentación, tanto del grupo como del contribuyente, en relación a las siguientes operaciones vinculadas:

- A las operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 65.2 de la LIS⁴⁴.
- A las operaciones realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal por las agrupaciones de interés económico, y las uniones temporales de empresas. No obstante la documentación específica será exigible en el caso de que se acojan al régimen de exención por las rentas obtenidas de establecimientos permanentes en el extranjero.
- A las operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.
- A las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones no supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado. En este importe deben tenerse en cuenta todas las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, aunque tengan diferente naturaleza y haya sido igualmente diferente el método de determinación del valor de mercado de dichas operaciones.

Desde nuestro punto de vista, esta última excepción tiene una gran relevancia práctica ya que hay una gran cantidad de casos en los que los profesionales de una empresa son a su vez socios y que por lo tanto solo contratan con ella. Además, se consigue es

⁴⁴ El artículo 65.2 LIS establece que <<Se incorporarán los ingresos, gastos o resultados relativos a la reducción prevista en el artículo 23 de esta Ley en la base imponible del grupo fiscal en el período impositivo en que aquellos se entiendan realizados frente a terceros y, en ese caso, la cesión de los referidos activos estará sometida a las obligaciones de documentación a que se refiere el apartado 3 del artículo 18 de esta Ley>>.

favorecer a las pequeñas y medianas empresas, exceptuándoles así de la gran carga de obligaciones que conlleva regular este régimen y que supone un gran esfuerzo para ellas.

3. ASPECTOS GENERALES DEL RÉGIMEN INFRACTOR VIGENTE

Con estos antecedentes, ha de procederse al examen de la regulación del régimen sancionador de las operaciones vinculadas previsto en el actual artículo 18 de la LIS.

En vista de lo anteriormente expuesto, entendemos que el riesgo que entraña la valoración de las operaciones vinculadas intenta encauzarse con un régimen específico: por un lado el ajuste bilateral y valorativo, y, en su caso, la punición de una determinada conducta sancionadora.

A este respecto, cabe señalar que el bien jurídico protegido por este régimen infractor es el cumplimiento de las obligaciones de documentación conducentes a determinar el valor normal de mercado y su accesibilidad por parte de la Administración.

Así, se regula la sanción correspondiente a los incumplimientos de la obligación de elaborar la documentación específica de las operaciones vinculadas -la cual se encuentra desarrollada en el RIS-, contemplada en el apartado 13 del artículo 18 de la LIS.

En este sentido, como afirma CORDÓN EZQUERRO, lo que se busca con esta norma es que el contribuyente elabore la documentación establecida y la tenga a disposición de la Administración tributaria cuando esta la requiera para comprobar que ha declarado el valor normal de mercado⁴⁵. Dicho autor concluye que el objetivo final de esta regulación no es proteger el derecho de la Administración a conocer los datos que han de llevar a la correcta determinación del valor normal de mercado, sino que lo que busca es la comodidad de aquélla partiendo de la información que el obligado tributario pone a su disposición.

Ahora bien, consideramos que la finalidad de la norma sí que es comprobar que las operaciones se han hecho conforme al valor del mercado, y para facilitar este objetivo se pone a disposición de la Administración toda la documentación requerida, el cual constituye, en suma, el medio para llegar al objetivo final -no el objetivo final en sí-.

⁴⁵ CORDÓN EZQUERRO, T., *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, Ediciones CEF.-, Madrid 2016, pp. 814 – 815.

Siendo esto así, como señala CALVO VÉRGEZ ⁴⁶ <<Con carácter general, las obligaciones de documentación responden al principio de minoración del coste de cumplimiento, garantizándose al mismo tiempo a la Administración tributaria el ejercicio de sus facultades de comprobación en esta materia, especialmente tratándose de aquellas operaciones susceptibles de ocasionar perjuicio económico para la Hacienda Pública. Y todo ello sin perjuicio de que puedan fijarse excepciones o modificaciones de la obligación general de documentación atendiendo a las características de los grupos empresariales, de las empresas o de las propias operaciones vinculadas, con especial atención a aquellos casos en los que las obligaciones documentales den lugar a unos costes de cumplimiento desproporcionados en relación con su finalidad>>.

En cualquier caso, en base al artículo 25.1 de la CE, para que la Administración tributaria imponga una sanción debida a las infracciones que van a ser explicadas, es necesario que se dé el elemento de *culpabilidad*, y así se ha venido reconociendo de forma habitual en sede jurisdiccional. A título ejemplificativo, la reciente Sentencia del Tribunal Supremo núm. 266/2017 de 16 de febrero establece que tanto los artículos 24.2 y 25.1 de la CE como la Jurisprudencia del TS exigen la motivación de la culpabilidad de las sanciones tributarias cuando se ha vulnerado la diligencia requerida⁴⁷. En otras palabras, y como declaró la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 79/1990, de 26 de abril <<El principio de culpabilidad o responsabilidad significa que no es admisible la responsabilidad objetiva, requiriéndose al menos culpa en la conducta sancionable>>.

Este principio excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la eventual conducta diligente del contribuyente⁴⁸. En este sentido, el elemento de culpabilidad también viene recogido en la LGT, en su artículo 183 de la LGT al indicar que <<son infracciones tributarias las acciones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia>>. Es más, su artículo 179.2.d) dispone que <<Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos [...] Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias>>. En otras palabras, si el obligado

⁴⁶ CALVO VÉRGEZ, J., <<Régimen sancionador de las operaciones vinculadas en el impuesto de sociedades>>, *Gaceta fiscal*, núm. 361, 2016, p. 70.

⁴⁷ En este mismo sentido de pronuncian, entre otras muchas, las STS de 19 de mayo de 2004 (rec. 656/2013) o la STS de 8 de marzo de 2012 (rec. 4925/2008).

⁴⁸ BONELL COLMENERO, R., *Operaciones vinculadas: los deberes de documentación*. Thomson Reuters. Cizur Menor (Navarra), 2016, p. 350.

tributario realiza sus obligaciones y deberes con la diligencia necesaria, no concurre el elemento de culpa, y no existirá responsabilidad por infracción tributaria.

A su vez, cabe recordar que la concurrencia concreta del elemento subjetivo de la culpabilidad ha de hacerse patente en el procedimiento sancionador mediante la *motivación*. Como cita expresamente la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 18 de febrero de 2016 <<los elementos fácticos y jurídicos en los que la Administración fundamente la existencia de la culpabilidad deben constar en el expediente sancionador y en el propio acuerdo sancionador, sin que resulte admisible intentar acreditar su existencia por remisión a los hechos que resulten acreditados en el expediente de regularización de la deuda o a otros documentos distintos del expediente sancionador diferentes de la propia resolución sancionadora>>.

4. LAS INFRACCIONES Y SANCIONES RELATIVAS A LOS INCUMPLIMIENTOS DE LAS OBLIGACIONES DOCUMENTALES

El artículo 18.13 de la LIS regula *tres conductas* infractoras que se centran en el cumplimiento o incumplimiento de la obligación de documentación de las operaciones vinculadas, de mantenerla a disposición de la Administración tributaria, y en el traslado del valor del mercado resultante de dicha documentación a la correspondiente autoliquidación que tienen los sujetos vinculados.

Por lo tanto, resultará necesario atender, en primer término, a si los sujetos están dentro del perímetro de la vinculación, si existe obligación de documentar la operación vinculada y si, como es lógico, no nos hallamos ante de uno de los casos excluidos de dicho deber, de conformidad con las reglas analizadas con anterioridad.

Con esta finalidad, se distinguirá entre el incumplimiento documental sin ajuste valorativo, el incumplimiento documental con ajuste valorativo, y la declaración de un valor distinto del que deriva de la documentación con ajuste valorativo.

4.1 Incumplimiento documental sin ajuste valorativo

La primera infracción establecida en el artículo 18.13.1 de la LIS es relativa al incumplimiento documental sin ajuste valorativo. Como establece dicho artículo literalmente <<Constituye infracción tributaria la falta de aportación o la aportación de forma incompleta, o con datos falsos, de la documentación que, conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo y en su normativa de desarrollo, deban mantener a

disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas, cuando la Administración tributaria no realice correcciones en aplicación de lo dispuesto en este artículo>>.

Es decir, en este precepto se está sancionando que los obligados tributarios no aporten o aporten de forma incompleta, o con datos falsos la documentación establecida, sin que la Administración proceda a realizar ajustes valorativos. De este modo, como indican CRESPO GARRIDO y LUCAS DURÁN <<se evita que la declaración de las operaciones vinculadas a valor normal de mercado sirva como eximente a la imposición de sanciones en caso de no obrar la correspondiente documentación o esta fuera defectuosa>>⁴⁹.

Respecto a la sanción prevista para esta infracción, donde recordamos que no hay ajuste valorativo, será considerada sanción grave y sancionada con una multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada dato y 10.000 euros por conjunto de datos, omitido, o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establezcan reglamentariamente para el grupo o para cada persona o entidad en su condición de contribuyente.

Dicha sanción tendrá como límite máximo la menor de las cuantías siguientes: el 10 por ciento del importe conjunto de las operaciones sujetas al IS, al IRPF o al IRNR realizadas en el período impositivo; o el 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios.

Por consiguiente, resulta esencial la delimitación de los conceptos de *dato* y *conjunto de datos*, los cuales vienen definidos vía reglamentaria, pese a que la LIS no hace una mención expresa ni una remisión al reglamento. Para ello es preciso acudir al artículo 13.2 del RIS, que establece la concreta documentación que han de aportar las personas o entidades vinculadas, con el objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado: en concreto, la documentación a que se refiere el artículo 15 del RIS, relativa a las operaciones vinculadas del grupo al que pertenece el contribuyente, y la documentación del contribuyente prevista en el artículo 16 del RIS, anteriormente citadas⁵⁰.

⁴⁹ CRESPO GARRIDO, M. y LUCAS DURÁN, M., *Las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*. Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2016, p. 365.

⁵⁰ Vid. epígrafe IV.2 relativo a la Obligación de documentación y Anexo I.

En primer lugar, cuando nos encontremos con la documentación específica del grupo del contribuyente, el artículo 15.3 del RIS⁵¹ nos remite a qué se entiende por conjunto de datos. A título ejemplificativo⁵², se incluyen entre dichos datos la descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma; la descripción de las operaciones de reorganización y de adquisición o cesión de activos relevantes, realizadas durante el período impositivo; o la descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptados por el grupo, entre otros.

En cambio, cuando estamos ante documentación específica del contribuyente debemos remitirnos al artículo 16.6 del RIS para delimitar qué se entiende conjunto de datos⁵³, incluyéndose, por ejemplo, los estados financieros anuales del contribuyente, la conciliación entre los datos utilizados para aplicar los métodos de precios de transferencia y los estados financieros anuales, cuando corresponda y resulte relevante o los datos financieros de los comparables utilizados y fuente de la que proceden, entre otros⁵⁴.

Ejemplo⁵⁵

La sociedad Alcaragón S.L. es socio único de su filial Robreragón S.L. Ambas sociedades forman grupo consolidado a efectos del artículo 42 del CCom., y su volumen conjunto de operaciones suma un total de 50 millones de €, y su importe conjunto de las operaciones sujetas al IS 55 millones de €. La Administración no ha llevado a cabo ajuste valorativo.

⁵¹ A tenor del artículo 15.3 del RIS: <<A efectos de lo dispuesto en el artículo 18.13 de la Ley del Impuesto constituyen distintos conjuntos de datos las informaciones a que se refieren el número 1.º de la letra a), los números 1.º, 2.º, 3.º y 5.º de la letra b), el número 1.º de la letra c) y los números 1.º y 3.º de la letra d) del apartado 1 de este artículo. A estos mismos efectos tendrá la consideración de dato cada una de las informaciones a que se refiere el número 2.º de la letra a), el número 4.º de la letra b), los números 2.º, 3.º, 4.º y 5.º de la letra c), el número 2.º de la letra d) y los números 1.º y 2.º de la letra e) del apartado 1 de este artículo>>.

⁵² Para su desarrollo completo, nos remitimos al Anexo II de este trabajo.

⁵³ En concreto, el artículo 16.6 del RIS dispone que <<A efectos de lo dispuesto en el artículo 18.13 de la Ley del Impuesto, constituyen distintos conjuntos de datos las informaciones a que se refieren el número 1.º, 2.º y 3.º de la letra a), los números 3.º, 4.º y 7.º de la letra b), los números 1.º, 2.º y 3.º de la letra c) del apartado 1 así como la información a que se refiere el apartado 2 de este artículo. A estos mismos efectos, tendrá la consideración de dato cada una de las informaciones a que se refiere los números 1.º, 2.º, 5.º y 6.º de la letra b) del apartado 1 de este artículo y las letras a), b), c) y d) del apartado 4 de este artículo>>.

⁵⁴ Vid. Anexo II.

⁵⁵ Ejemplo basado en del documento ROS GARCÍA, X., <<Régimen sancionador de operaciones vinculadas>>, Seminario de Derecho Tributario Empresarial, Barcelona, 2009, pp. 20 y 21.

A) *Obligaciones del grupo tributario:*

A.1) *Conjuntos de datos*

No se aportan los siguientes conjuntos de datos (artículo 15.3 del RIS)⁵⁶:

- a) Descripción general de las funciones ejercidas, riesgos asumidos y principales activos utilizados por las distintas entidades del grupo, incluyendo los cambios respecto del período impositivo anterior. Sanción: 10.000€
- b) Descripción de las operaciones de reorganización y de adquisición o cesión de activos relevantes, realizadas durante el período impositivo. Sanción: 10.000€
- c) Descripción general de la forma de financiación del grupo, incluyendo los principales acuerdos de financiación suscritos con personas o entidades ajenas al grupo. Sanción: 10.000€
- d) Descripción general de la política de precios de transferencia relativa a los acuerdos de financiación entre las entidades del grupo. Sanción: 10.000€

Total sanción por la no aportación de documentación relativa a conjuntos de datos: 40.000€.

A.2) *Datos*

No se aportan los siguientes datos (artículo 15.3 del RIS)⁵⁷:

- a) La relación de los activos intangibles del grupo relevantes a efectos de precios de transferencia. Sanción: 1.000€
- b) Importe de las contraprestaciones correspondientes a las operaciones vinculadas del grupo, derivadas de la utilización de los activos intangibles, identificando las

⁵⁶ Pero sí se han aportado: a) Descripción general de la estructura y organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma. b) Actividades principales del grupo, así como descripción de los principales mercados geográficos en los que opera el grupo, fuentes principales de beneficios y cadena de suministro de aquellos bienes y servicios que representen, al menos, el 10 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del grupo, correspondiente al período impositivo. c) Descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptados por el grupo. d) Descripción general de la estrategia global del grupo en relación al desarrollo, propiedad y explotación de los activos intangibles, incluyendo la localización de las principales instalaciones en las que se realicen actividades de investigación y desarrollo, así como la dirección de las mismas.

⁵⁷ Pero sí han aportado: a) Identificación de las distintas entidades que formen el grupo. b) Relación y breve descripción de los acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios relevantes entre entidades del grupo. c) Identificación de las entidades del grupo que realicen las principales funciones de financiación del grupo, así como el país de su constitución y el correspondiente a su sede de dirección efectiva. d) Estados financieros anuales consolidados del grupo, siempre que resulten obligatorios para el mismo o se elaboren de manera voluntaria. e) Relación y breve descripción de los acuerdos previos de valoración vigentes y cualquier otra decisión con alguna autoridad fiscal que afecte a la distribución de los beneficios del grupo entre países.

entidades del grupo afectadas y sus territorios de residencia fiscal. Sanción: 1.000€

- c) Relación de acuerdos entre las entidades del grupo relativos a intangibles, incluyendo los acuerdos de reparto de costes, los principales acuerdos de servicios de investigación y acuerdos de licencias. Sanción: 1.000€
- d) Descripción general de cualquier transferencia relevante sobre activos intangibles realizada en el período impositivo, incluyendo las entidades, países e importes. Sanción: 1.000€

Total sanción por la no aportación de la documentación relativa a datos: 4.000€.

B) *Documentación del obligado tributario*

B.1) *Conjuntos de datos*

El obligado tributario deja de aportar los siguientes (artículo 16.6 del RIS)⁵⁸:

- a) Explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, los comparables obtenidos y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.. Sanción: 10.000€
- b) El análisis de comparabilidad detallado, descrito en el artículo 17 del RIS. Sanción: 10.000€
- c) Descripción de las actividades del contribuyente, de su estrategia de negocio y, en su caso, de su participación en operaciones de reestructuración o de cesión o transmisión de activos intangibles en el período impositivo. Sanción: 10.000€

Total sanción por la no aportación de documentación relativa a conjuntos de datos: 30.000€.

B.2) *Datos:*

El obligado tributario ha dejado de aportar los siguientes datos (artículo 16.6 del RIS)⁵⁹:

⁵⁸ Pero sí han aportado: a) Estructura de dirección, organigrama y personas o entidades destinatarias de los informes sobre la evolución de las actividades del contribuyente, indicando los países o territorios en que dichas personas o entidades tienen su residencia fiscal. b) Principales competidores. c) Sus estados financieros anuales. d) Conciliación entre los datos utilizados para aplicar los métodos de precios de transferencia y los estados financieros anuales. e) Datos financieros de los comparables utilizados y fuente de la que proceden.

⁵⁹ Pero sí han aportado: a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación. b) Copia de los acuerdos previos de valoración vigentes y cualquier otra decisión con alguna autoridad fiscal que estén relacionados con las operaciones vinculadas.

- a) Descripción detallada de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas. Sanción: 1.000€
- b) Los criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente a favor de varias personas o entidades vinculadas, así como los correspondientes acuerdos, y acuerdos de reparto de costes a que se refiere el artículo 18 del RIS. Sanción: 1.000€

Total sanción por la no aportación de documentación relativa los datos: 2.000€.

TOTAL SANCIÓN: 40.000 + 4.000 + 30.000 + 2.000 = 76.000€

En este punto debemos tener en cuenta los límites establecidos, que será la menor de las cuantías siguientes: el 10 por ciento del importe conjunto de las operaciones sujetas al IS realizadas en el período impositivo, la cual sumaría un total de 5,5 millones de €; o el 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios, el cual sería 500.000€. Por tanto, el límite será de 500.000€ y la sanción sí que entraría dentro de este.

4.2 Incumplimiento documental con ajuste valorativo

La segunda infracción regulada en el artículo 18.13.2º de la LIS también es relativa al incumplimiento documental, pero en las hipótesis en que sí que hay ajuste valorativo. En este caso cometerán esta infracción los obligados a mantener a disposición de la Administración la documentación relativa a las operaciones vinculadas a las que se refiere el apartado 3 del artículo 18 de la LIS que no la aporten o la aporten de forma incompleta o con datos falsos, cuando se produzcan correcciones valorativas por la Administración.

El presente incumplimiento documental con ajuste valorativo establecido en el ordinal 2º del artículo 18.13 de la LIS, también será considerado sanción grave, pero se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones que correspondan a cada operación. Cabe destacar que dicho artículo establece, a su vez, que esta sanción será incompatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la LGT, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la imposición de la infracción.

Siendo esto así, el cumplimiento de la obligación de elaboración correcta de la documentación específica de las operaciones vinculadas, trasladándose el valor derivado de dicha documentación a las correspondientes autoliquidaciones tributarias, dará lugar

a la no comisión de los tipos infractores del artículo 18.13 de la LIS por no darse los elementos de tipo.

Además, cumpliendo dicha obligación, la corrección valorativa que efectúe la Administración no dará lugar a la comisión de las infracciones de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la LGT (artículo 18.13.3º de la LIS)⁶⁰.

De acuerdo con lo anterior, y en palabras de CRESPO GARRIDO y LUCAS DURÁN <<el mero hecho de que la Administración proceda a realizar ajustes valorativos de la operación vinculada, no supondrá en todos los supuestos que la documentación aportada sea falsa o incompleta, y por tanto, que se ha cometido la infracción consistente en incumplimientos documentales con ajuste valorativo. Ello implica que la Administración no podrá motivar la comisión de incumplimientos documentales justificándose en correcciones valorativas exclusivamente>>⁶¹.

Ejemplo

Continuando con el mismo ejemplo del epígrafe anterior, suponemos que adicionalmente, la empresa Alcaragón S.L. le ha vendido un inmueble a su filial por un precio de 220.000€, sin aportar la correspondiente documentación. En este caso, la Administración tributaria sí que lleva a cabo una corrección valorativa. Vamos a exponer dos posibles situaciones:

1) La sociedad Alcaragón S.L. ha efectuado ventas a su filial, por un valor de 220.000€ en el ejercicio, habiéndose considerado por parte de la AEAT que el valor de mercado debería haber sido 320.000€.

En primer lugar, se calcula el impacto que supone la corrección:

- $320.000 - 220.000 = 100.000€$
- Sobre dicho importe se aplica el 15 por 100:
- $100.000 * 15\% = 15.000€$

⁶⁰ CRESPO GARRIDO, M. y LUCAS DURÁN, M., *Las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*, cit., p. 365.

⁶¹ CRESPO GARRIDO, M. y LUCAS DURÁN, M., *Las operaciones vinculadas en el impuesto sobre sociedades*, cit., p. 367.

2) La sociedad Alcaragón S.L. ha efectuado ventas a su filial, por un valor de 220.000€ en el ejercicio, habiéndose considerado por parte de la AEAT que el valor de mercado debería haber sido 1.220.000€.

En primer lugar, se calcula el impacto que supone la corrección:

- $1.220.000 - 220.000 = 1.000.000€$
- Sobre dicho importe se aplica el 15 por 100:
- $1.000.000 * 15\% = 150.000€$

En esta infracción, la ley no impone límites sobre la sanción a correspondiente.

En este sentido, el actual régimen tipifica como infracciones graves las dos conductas antes citadas: tanto el incumplimiento documental con ajuste valorativo, como el incumplimiento documental sin ajuste valorativo.

Además, ambas infracciones podrán cometerse de dos maneras: no aportando la documentación correspondiente, o habiéndola aportado que esta sea incompleta o contenga datos falsos. La única diferencia entre ambas es si la Administración ha efectuado o no las correcciones valorativas en el procedimiento inspector.

Por lo demás, cabe señalar que la actual redacción del artículo 18.13 de la LIS contrasta con el derogado artículo 16.10 del TRLIS, el cual también contemplaba la comisión de una infracción tributaria aportar la documentación de operaciones vinculadas de manera inexacta⁶². En el régimen actual se ha eliminado este tipo infractor, siendo éste únicamente el no aportar o aportar de forma incompleta, o con datos falsos la documentación requerida.

Desde nuestro punto de vista, el concepto documentación <<inexacta>> resultaba muy indeterminado por ello, se ha mejorado la normativa ya que se elimina esta inseguridad, pero a su vez se ha aumentado la cantidad de documentación requerida, por lo que esto puede conllevar a meros olvidos o confusiones. En cualquier caso, y en atención al elemento de culpabilidad, cabe recordar que no es posible sancionar a un contribuyente por el hecho de haberse olvidado un dato o conjunto de datos entre todos los requeridos, es decir, en los casos en los que no ha habido negligencia.

⁶² Conforme al ya derogado artículo 16.10 del TRLIS <<Constituye infracción tributaria no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación que conforme a lo previsto en el apartado 2 de este artículo y en su normativa de desarrollo deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas >>.

4.3 Declaración de un valor distinto del que deriva de la documentación con ajuste valorativo

Una vez examinadas las conductas infractoras relacionadas con un incumplimiento documental -con y sin ajuste valorativo-, hay que señalar que existe un tercer tipo infractor, previsto en el artículo 18.13.2º.ii de la LIS, relativo a los obligados a documentar que habiendo aportado la documentación correcta de las operaciones vinculadas elaboradas conforme la normativa del IS, no hayan trasladado el valor de mercado derivado de la misma a la correspondiente declaración de IS, IRPF o IRNR produciéndose ajustes valorativos por parte de la Administración tributaria. Es decir, se trata de aquellos supuestos en que los obligados tributarios declaran un valor distinto del que deriva de la documentación, con ajuste valorativo.

En concreto, la infracción se tipifica como grave, y esta conducta infractora será sancionada de modo idéntico a las infracciones derivadas por incumplimiento documental con ajuste valorativo (artículo 18.13.2º.i de la LIS) anteriormente especificada: con multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones que correspondan a cada operación. Esta sanción también será incompatible con la que procediera por la aplicación, en su caso, de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la LGT.

Como vemos, esta es la misma sanción que en el caso de que no se aporte documentación, o que se aporte de forma incompleta o con datos falsos, y con valoración por parte de la Administración tributaria. En este caso se está equiparando el supuesto de entregar toda la documentación pero con un valor diferente al que deriva de la valoración de la Administración, con el supuesto de no entregar la documentación, entre otros. Bajo nuestro punto de vista, estas sanciones deberían ser diferentes ya que vemos más grave el no entregar o entregar mal la documentación, que tener esta bien pero entregarla con un valor diferente al indicado por la Administración tributaria -todo ello atendiendo a la culpabilidad-.

Para que se cumpla esta conducta infractora, GÓMEZ-MORUELO CASTEDO indica una serie de requisitos que deberán cumplirse⁶³. En este sentido, es preciso que, en primer lugar, se aporte la documentación solicitada de forma correcta, dado que, de otro

⁶³GÓMEZ-MORUELO CASTEDO, C., «Obligaciones de documentación y declaración en operaciones vinculadas y consecuencias de su incumplimiento», *Revista Contabilidad y Tributación comentarios y casos prácticos*, núm. 339, 2011, p. 5-58.

modo, los efectos de esta conducta quedarían subsumidos en el incumplimiento documental con ajuste valorativo. Por otro lado, y en segundo término, es necesario que el valor declarado sea objeto de ajuste por la Administración y distinto del normal de mercado que se derive de la documentación.

Con ello lo que se busca es tipificar el hecho de que, aun elaborando la específica documentación correctamente, no se haya trasladado el valor de mercado derivado de la operación vinculada en la correspondiente declaración.

5. INCOMPATIBILIDADES Y COMPATIBILIDADES CON LOS ARTÍCULOS DE LA LGT

Finalizado el análisis de las distintas conductas infractoras previstas en el artículo 18.13 de la LIS, es preciso examinar la posibilidad de aplicar en estas situaciones las infracciones reguladas en la LGT.

A estos efectos, el precepto ahora citado, en su ordinal 2º, prevé de forma expresa que la sanción relativa a la no documentación por parte del obligado tributario de las operaciones vinculadas, o su aportación incompleta o con datos falsos, resulta incompatible con la que procedería imponer en la aplicación de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la LGT, siempre que la Administración realice ajustes valorativos⁶⁴.

En consecuencia, en estas hipótesis solo procederá la sanción del 15 por ciento sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas de cada operación.

Desde otro punto de vista, en el caso en que el obligado tributario no aporte la documentación de las operaciones vinculadas, o la aporte de manera incompleta o con datos falsos, sin que se efectúen las correcciones valorativas por parte de la Administración, esta procederá a imponer la sanción consistente en una multa pecuniaria de 1.000€ por cada dato o 10.000€ por conjunto de datos omitidos o falso, con los límites del artículo 18.13 de la LIS anteriormente expuestos (10% del importe

⁶⁴ Relativas a la infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de la autoliquidación (artículo 191 de la LGT), infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones (artículo 192 de la LGT), infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones (artículo 193 de la LGT) e infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (artículo 195 de la LGT).

total de las operaciones sujetas al IRPF, IS o IRNR o el 1% del importe neto de la cifra de negocios).

En este caso, en palabras de CRESPO GARRIDO y LUCAS DURÁN, <<aunque no venga legalmente previsto, no sería posible la imposición de las sanciones por comisión de infracciones tipificadas en los artículos 191, 192, 193 o 195 de la LGT, al no existir corrección valorativa, y por tanto no haber dejado de ingresar, ni de presentar declaraciones para practicar liquidación ni haber obtenido devoluciones indebidas o acreditado partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes>>⁶⁵.

Por el contrario, y según establece el artículo 18.13.4º de la LIS, las sanciones previstas en dicho artículo sí que serán compatibles con la aplicación del artículo 203 de la LGT relativa a la desatención de los requerimientos realizados, como son la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria⁶⁶.

Ahora bien, en este caso es necesario que tengamos muy en cuenta el principio *non bis in idem*, recogido en el artículo 25 de la CE, el cual establece que una conducta no puede ser sancionada dos veces. Por lo tanto, en los casos en los que se pudiera sancionar una misma conducta del obligado tributario por el artículo 203 de la LGT y por el 18.13 de la LIS, deberemos aplicar este último dado su carácter de *lex specialis*, obviando, por tanto, la conducta infractora prevista en la LGT⁶⁷.

Dicho de otra manera, aplicación del artículo 203 de la LGT solo procederá cuando en el seno de las actuaciones de la Administración tributaria se produzcan incumplimientos diferentes a los contemplados en el artículo 18.13 de la LIS. En caso contrario, y como indica MARTÍN FERNÁNDEZ, sí que se produciría una vulneración del principio *non bis in idem* ya que la modalidad regulada en el citado precepto es una especificación del tipo infractor general recogido en el artículo 203 de la LGT, y añade que <<la única

⁶⁵ CRESPO GARRIDO, M. y LUCAS DURÁN, M., *Las operaciones vinculadas en el impuesto sobre sociedades*, cit., p.374.

⁶⁶ Las conductas previstas por el citado artículo son: a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria. b) No atender algún requerimiento debidamente notificado. c) La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado. d) Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas o instalaciones de explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias. e) Las coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria.

⁶⁷ CRESPO GARRIDO, M. y LUCAS DURÁN, M., *Las operaciones vinculadas en el impuesto sobre sociedades*, cit., p.375.

forma de salvar la violación del principio pasa por entender que la compatibilidad sólo se da en caso de que el sujeto ofrezca resistencia en relación con otros aspectos y elementos de la comprobación, pero que no cabe aplicar los dos tipos por la mera negativa a aportar esta documentación>>⁶⁸.

Por fin, y sin perjuicio de las infracciones que han sido examinadas en los epígrafes anteriores, es preciso señalar que los obligados tributarios tienen la obligación de presentar en sus declaraciones ciertos datos relativos a sus operaciones vinculadas.

En este sentido, y conforme a lo establecido en el artículo 13.4 del RIS, el contribuyente <<deberá incluir en las declaraciones que así se prevea, la información relativa a sus operaciones vinculadas en los términos que se establezca por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas>>. Ante el incumplimiento de dicho deber, y como es lógico, será de aplicación el régimen sancionador delimitado en la LGT, en relación con los incumplimientos de deberes formales⁶⁹.

Por otro lado, y como hemos tenido ocasión de analizar con anterioridad, para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, las entidades residentes en territorio español que tengan la condición de dominantes de grupo de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 42 del CCom deberán aportar información país por país, siempre que el importe neto de la cifra de negocios del grupo sea al menos de setecientos cincuenta millones de euros. Siendo esto así, también en el caso de incumplir lo previsto en el artículo 14 del RIS el régimen sancionador aplicable será el delimitado en la LGT para los incumplimientos formales⁷⁰.

En consecuencia, en estos supuestos habrá que aplicar las sanciones prevista en el artículo 198 de la LGT por no presentar declaraciones, sin que se produzca perjuicio económico para la Hacienda Pública, o bien las incluidas en el artículo 199 de dicho texto legal, cuando se presenten de forma incorrecta tales declaraciones⁷¹.

⁶⁸ MARTÍN FERNÁNDEZ, J., <<El tratamiento de las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades>> <http://www.asesores.org/pdf/formacion16.pdf>.

⁶⁹ CRESPO GARRIDO, M. y LUCAS DURÁN, M., *Las operaciones vinculadas en el impuesto sobre sociedades*, cit., p. 363.

⁷⁰ Y ello en relación con los tres tipos de obligaciones formales. CRESPO GARRIDO, M. y LUCAS DURÁN, M., *Las operaciones vinculadas en el impuesto sobre sociedades*, cit., p. 363.

⁷¹ CRESPO GARRIDO, M. y LUCAS DURÁN, M., *Las operaciones vinculadas en el impuesto sobre sociedades*, cit., p. 363.

VI. CONCLUSIONES

Primera. La nuevas LIS no ha introducido modificaciones sustanciales en la regulación de las operaciones vinculadas ni en su régimen sancionador, pero sí que es cierto que ha eliminado conceptos que conllevaban a incertidumbre y a posibles malentendidos entre los contribuyentes y la Administración tributaria. Esta sigue el mismo fin que su predecesora: que todas las operaciones vinculadas sean valoradas a precios de mercado y que así no se produzcan consecuencias perjudiciales para el erario público. Por lo tanto, el fundamento de esta regulación es perseguir y castigar el fraude fiscal.

Segundo. Uno de los mayores problemas que presentan las operaciones vinculadas es imputar su precio acordado por las partes al correspondiente valor de mercado, motivo por el cual la normativa establece que las partes deberán valorar tales operaciones por uno de los métodos establecidos, o uno diferente pero que sea aceptado.

Para conseguir dicho objetivo es fundamental que las partes cumplan los deberes de documentación, poniéndola a disposición de la Administración tributaria para que esta pueda proceder a su comprobación.

Junto a ello, la Administración lleva a cabo el ajuste bilateral y el ajuste secundario, los cuales pretenden reestablecer la situación tributaria de las partes vinculadas a aquella que hubieran tenido de actuar como empresas independientes (principio de plena competencia). Además, a través del ajuste secundario, se busca que la diferencia entre el precio pactado y el contable sea calificada adecuadamente y así otorgarle un determinado tratamiento fiscal. Es decir, que esa diferencia sea trasladada patrimonialmente, aunque no sea como parte del precio, y así la Hacienda pública no se ve afectada.

Tercero. La documentación de las operaciones vinculas, bajo los principios de proporcionalidad y suficiencia, deberá mantenerse a disposición de la Administración tributaria. Es decir, las empresas tienen la obligación de elaborar, conservar y poner a disposición de la Administración los documentos que justifiquen cómo se ha obtenido el valor de la operación calificada como vinculada, el cual tiene que coincidir con el valor de mercado.

En cualquier caso, tal y como están reguladas las operaciones vinculadas, está claro que resulta fundamental la preparación de la documentación requerida, tal y como viene dispuesto en la LIS, independientemente de que su interpretación pueda llevar a

controversia. Ahora bien, la alusión en la norma a los principios proporcionalidad y suficiencia resulta demasiado ambigua y esto puede crear confusión y malentendidos entre el obligado tributario y la Administración tributaria. Se debería llevar a cabo un desarrollo normativo donde se tratara más extensamente este tema, y así crear una seguridad jurídica mayor. Junto a ello, cabe señalar que la documentación requerida resulta extensa y compleja de entender correctamente.

Cuarto. El régimen sancionador previsto para las operaciones vinculadas responde a una finalidad –aparte de la persecución del fraude fiscal– y es que la Administración tributaria tenga a su disposición los documentos requeridos en todo momento para poder comprobarlos. Desde mi punto de vista, ello constituye una medida adecuada, porque así pueden actuar más eficientemente si ya tienen los documentos disponibles, y además crea un temor al contribuyente, que desaconseja directamente infringir este deber, ya que sabe que es más fácil que si realiza alguna infracción le descubran y le sancionen.

Ahora bien, a tenor de la normativa se requieren muchos documentos y muchas formalidades para controlar las operaciones vinculadas y, a veces, la no puesta a disposición por parte del contribuyente de dicha documentación puede ser un mero olvido o desconocimiento. Este último hecho suele perjudicar a empresas de menor tamaño, aunque la norma contempla una simplificación de la documentación requerida o incluso su excepción.

Por lo anteriormente expuesto, creo que, a la hora de sancionar los referidos incumplimientos, habría de examinarse el grado de culpabilidad y no servir a la Administración tributaria, para imponer sanción en cualquier caso en que exista un mínimo error de documentación o de su interpretación.

Quinto. La LIS distingue diversas infracciones en base a dos circunstancias: si no se ha aportado o se ha aportado mal la documentación (distinguiendo con o sin valoración previa de la Administración), o si se ha aportado correctamente pero con un valor diferente al de mercado. En este caso, se equipara el no haber presentado la documentación con haberla presentado correctamente, ya que ambas se sancionan con un 15% sobre el valor corregido. Bajo mi punto de vista, ambas conductas no deberían sancionarse de la misma manera, y, además, el porcentaje debería ser progresivo. Es decir, no es lo mismo que intentes no declarar 5.000€ que 1 millón de €.

Sexto. Las infracciones en las que la Administración realice ajustes valorativos son incompatibles con las infracciones de los artículos 191, 192, 193 y 195 de la LGT. Y, aunque no venga establecido literalmente en la ley, tampoco serían compatibles con la infracción debida al incumplimiento documental sin ajuste valorativo. Es decir, dichos artículos son incompatibles con las infracciones reguladas en el artículo 18.13 de la LIS.

A su vez, las infracciones establecidas en dicho artículo sí que serían compatibles con las sanciones previstas en el artículo 203 de la LGT, porque así lo admite la ley, pero no es posible la aplicación de ambas porque se vulneraría el principio *non bis in idem*. Por tanto, se deben aplicar únicamente las sanciones del artículo 18.13 de la LIS por su carácter de *lex specialis*.

Por lo demás, es importante señalar que cuando las correcciones realizadas por la Administración tributaria que determinen falta de ingreso, obtención indebida de devoluciones tributarias o determinación o acreditación improcedente de partidas a compensar, hay que señalar que no supondrán la comisión de las infracciones de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la LGT, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la referidas correcciones, siempre y cuando se hubiera cumplido la obligación de documentación específica.

BIBLIOGRAFÍA

AEDAF, <<Novedades introducidas por el reglamento del IS en materia de documentación de las operaciones vinculadas>>, Newsletter julio 2016. <http://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/31650/novedades-introducidas-por-el-reglamento-del-is-en-materia-de-documentacion-de-operaciones-vinculadas> (Fecha de consulta: 03/07/2017).

Agencia Tributaria, Operaciones vinculadas http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Segmentos/Empresas_y_profesionales/Empresas/Impuesto_sobre_Sociedades/Periodos_impositivos_iniciados_hasta_31_12_2014/Base_imponible/Operaciones_vinculadas/Operaciones_vinculadas.shtml (Fecha de consulta: 27/01/2017)

Área de derecho financiero y tributario CUATRECASAS. GONÇALVES PEREIRA, <<Principales novedades del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el real decreto 634/2015, de 10 de julio>> (Nota monográfica), 2015 http://www.cuatrecasas.com/media_repository/docs/esp/flipbook/Nota_Monografica_Principales%20novedades%20del%20reglamento%20del%20impuesto%20sobre%20sociedades/assets/basic-html/index.html#1 (Fecha de consulta: 03/04/2017)

BONELL COLMENERO, R., *Operaciones vinculadas: los deberes de documentación*. Thomson Reuters. Cizur Menor (Navarra), 2016.

CAAMAÑO ANIDO, M.A., <<Artículo 18. Operaciones vinculadas>>, en SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. (dir.), *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.

CALVO VÉRGEZ, J., <<Régimen sancionador de las operaciones vinculadas en el impuesto de sociedades>>, *Gaceta fiscal*, núm.361, 2016, pp. 95 a 119.

CÓRDOBA BUENO, M., <<Operaciones Vinculada>>, voz del *Diccionario económico* del periódico Expansión (versión digital). (Consultado en <http://www.expansion.com/diccionario-economico/operaciones-vinculadas.html> (Fecha de consulta 12-02-2017).

CORDÓN EZQUERRO, T., *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*. CEF, 2ª Edición, Madrid, 2016.

CRESPO GARRIDO, M. y LUCAS DURÁN, M., *Las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*. Lex Nova-Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2016.

FERNÁNDEZ DE LA CIGOÑA FRAGA, J.R., <<Qué son las operaciones vinculadas, cómo se valoran y a quiénes afecta la normativa>>, *CEF-Fiscal Impuestos*. <http://www.fiscal-impuestos.com/que-son-operaciones-vinculadas-como-se-valoran-quienes-afecta-normativa.html> (Fecha de consulta: 01/03/2017)

GARCÍA-RODAZO GONZÁLEZ, B., *Impuesto sobre Sociedades: guía*. CISS, Valencia, 2008.

GÓMEZ-MORUELO CASTEDO, C., <<Obligaciones de documentación y declaración en operaciones vinculadas y consecuencias de su incumplimiento>>, *Revista Contabilidad y Tributación comentarios y casos prácticos*, núm. 339, pp. 5-58.

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/10_2010/23.pdf (Fecha de consulta: 10/07/2017).

LAGOS RODRÍGUEZ, M. y ALCARAZ RUIZ, S., <<El tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas en el nuevo impuesto de sociedades>>, *Crónica tributaria*, núm. 156, 2015, pp. 109-134.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J., <<El tratamiento de las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades>><http://www.asesores.org/pdf/formacion16.pdf> (Fecha de consulta: 27/06/2017).

SERRANO GUTIÉRREZ, A., *Impuesto sobre Sociedades*, 2ª Edición, Francis Lefebvre, Madrid, 2016.

VALLIDO CASERO, C.C., <<El ajuste secundario en el nuevo régimen de las operaciones vinculadas>>, *Cuadernos de formación del IEF*, núm. 10, 2010, pp. 252-281.

ANEXOS

ANEXO I: ESQUEMA RELATIVO A LA OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN

El nuevo RIS exige la siguiente documentación⁷²:

1. Información país por país (artículos 13 y 14 del RIS)
2. Documentación específica
 - a. Del grupo (artículo 15 del RIS)
 - b. Del contribuyente (artículo 16 del RIS)
3. Documentación con contenido simplificado
4. Obligaciones de documentación de empresas de reducida dimensión

1. Información país por país

La normativa relativa a esta documentación la encontramos en los artículos 13 y 14 del RIS. Dicha documentación será exigible a partir del 1 de enero de 2016. Será exigible para:

- Entidades residentes en territorio español cabeceras de grupo y que no sean al mismo tiempo dependientes de otra entidad residente o no residentes cuya facturación global sea superior a los 750 millones de euros en el ejercicio fiscal anterior.
- Entidades residentes en territorio español dependientes, directa o indirectamente, de otra entidad no residente en territorio español que no sea al mismo tiempo dependiente de otra entidad residente o no residentes o establecimientos permanentes no residentes, cuya facturación global sea superior a los 750 millones de euros en el ejercicio fiscal anterior; todo ello, siempre que se produzca alguna de las siguientes circunstancias:
 - o Hayan sido designadas por su entidad matriz no residente para elaborar dicha información.
 - o La entidad matriz no residente no tenga la obligación, en su país o territorio de residencia fiscal, de presentar esta información.
 - o Cuando no exista un acuerdo de intercambio automático de información respecto de dicha información, con el país o territorio de residencia de la entidad no residente.
 - o Cuando, incluso existiendo un acuerdo de intercambio de información, se haya producido un incumplimiento sistemático del mismo que haya sido comunicado por la Administración tributaria española a las entidades dependientes o a los establecimientos permanentes residentes en territorio español.

⁷² Vid. documento de AEDAF<<Novedades introducidas por el Reglamento del IS en materia de documentación de operaciones vinculadas>>, Newsletter 2016.

La documentación país por país contendrá, agrupada por país o jurisdicción respecto al perímetro del grupo y al periodo impositivo de la entidad dominante, la siguiente información cuantificada en euros:

- Ingresos brutos distinguiendo entre los obtenidos de partes vinculadas y de terceros.
- Resultado antes del Impuesto sobre Sociedades.
- Importe de impuestos de naturaleza análoga al IS pagados, incluyendo retenciones.
- Importe de impuestos de naturaleza análoga del IS devengados, incluyendo retenciones.
- Cifra de capital y fondos propios.
- Actos materiales e inversiones inmobiliarias distintos de tesorería y derechos de crédito.
- Lista de entidades residentes, incluyendo los establecimientos permanentes y actividades realizadas.

Esta información deberá ser completada en los 12 meses posteriores a la finalización del periodo impositivo.

2. Documentación específica del grupo y del contribuyente

La documentación específica del grupo viene regulada en el artículo 15 del RIS, y la del contribuyente en el artículo 16 del RIS. Esta deberá presentarse por las personas o entidades vinculadas con cifra de negocios igual o superior a 45 millones de euros, incluyendo los establecimientos permanentes no residentes en territorio español. Ambas serán exigibles para ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016.

La documentación específica del contribuyente comprenderá:

- *Información del contribuyente*
 - Estructura de dirección, organigrama y personas o entidades destinatarias de los informes sobre la evolución de las actividades del contribuyente, indicando los países o territorios en que dichas personas o entidades tienen su residencia fiscal.
 - Descripción de las actividades del contribuyente, de su estrategia de negocio y, en su caso, de su participación en operaciones de reestructuración o de cesión de transmisión de activos intangibles en el período impositivo.
 - Principales competidores.
- *Información de las operaciones vinculadas*
 - Descripción detallada de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.
 - Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación.
 - Análisis de comparabilidad detallado, en los términos descritos en el artículo

17 de este Reglamento.

- Explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, los comparables obtenidos y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.

- En su caso, criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, así como los correspondientes acuerdos, si los hubiera, y acuerdos de reparto de costes a que se refiere el artículo 18 de este Reglamento.

- Copia de los acuerdos previos de valoración vigentes y cualquier otra decisión con alguna autoridad fiscal que estén relacionados con las operaciones vinculadas señaladas anteriormente.

- Cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el contribuyente para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas.

- *Información económico-financiera del contribuyente*

- Estados financieros anuales del contribuyente.

- Conciliación entre los datos utilizados para aplicar los métodos de precios de transferencia y los estados financieros anuales, cuando corresponda y resulte relevante.

- Datos financieros de los comparables utilizados y fuente de la que proceden.

La documentación relativa al grupo de sociedades al que pertenece el contribuyente comprenderá:

- *Información relativa a la estructura y organización del grupo*

- Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma.

- Identificación de las distintas entidades que formen parte del grupo.

- *Información relativa a las actividades del grupo*

- Actividades principales del grupo, así como descripción de los principales mercados geográficos en los que opera el grupo, fuentes principales de beneficios y cadena de suministro de aquellos bienes y servicios que representen, al menos, el 10 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del grupo, correspondiente al período impositivo.

- Descripción general de las funciones ejercidas, riesgos asumidos y principales activos utilizados por las distintas entidades del grupo, incluyendo los cambios respecto del período impositivo anterior.

- Descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptados por el grupo.

- Relación y breve descripción de los acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios relevantes entre entidades del grupo.

- Descripción de las operaciones de reorganización y de adquisición o cesión de activos relevantes, realizadas durante el período impositivo.
- *Información relativa a los activos intangibles del grupo:*
 - Descripción general de la estrategia global del grupo en relación al desarrollo, propiedad y explotación de los activos intangibles, incluyendo la localización de las principales instalaciones en las que se realicen actividades de investigación y desarrollo, así como la dirección de las mismas.
 - Relación de los activos intangibles del grupo relevantes a efectos de precios de transferencia, indicando las entidades titulares de los mismos, así como descripción general de la política de precios de transferencia del grupo en relación con los mismos.
 - Importe de las contraprestaciones correspondientes a las operaciones vinculadas del grupo, derivadas de la utilización de los activos intangibles, identificando las entidades del grupo afectadas y sus territorios de residencia fiscal.
 - Relación de acuerdos entre las entidades del grupo relativos a intangibles, incluyendo los acuerdos de reparto de costes, los principales acuerdos de servicios de investigación y acuerdos de licencias.
 - Descripción general de cualquier transferencia relevante sobre activos intangibles realizada en el período impositivo, incluyendo las entidades, países e importes.
- *Información relativa a la actividad financiera*
 - Descripción general de la forma de financiación del grupo, incluyendo los principales acuerdos de financiación suscritos con personas o entidades ajenas al grupo.
 - Identificación de las entidades del grupo que realicen las principales funciones de financiación del grupo, así como el país de su constitución y el correspondiente a su sede de dirección efectiva.
 - Descripción general de la política de precios de transferencia relativa a los acuerdos de financiación entre entidades del grupo.
- *Situación financiera y fiscal del grupo*
 - Estados financieros anuales consolidados del grupo, siempre que resulten obligatorios para el mismo o se elaboren de manera voluntaria.
 - Relación y breve descripción de los acuerdos previos de valoración vigentes y cualquier otra decisión con alguna autoridad fiscal que afecte a la distribución de los beneficios del grupo entre países.

La documentación establecida se referirá al período impositivo en el que el contribuyente haya realizado la operación vinculada. Cuando la documentación elaborada para un período impositivo continúe siendo válida en otros posteriores, no será necesaria la elaboración de nueva documentación, sin perjuicio de que deban efectuarse las adaptaciones que fueran necesarias.

3. Documentación específica de contenido simplificado.

Dicha documentación está regulara en el artículo 16.4 del RIS, y se deberá presentar cuando las personas o entidades vinculadas tengan una cifra de negocios inferior a 45 millones de euros. Esta documentación resultará exigible para ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015. Dicha documentación estará formada por:

- Descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.
- Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación.
- Identificación del método de valoración utilizado.
- Comparables obtenidos y valor o intervalos de valores derivados del método de valoración utilizado.

Dicha documentación establecida no será de aplicación en las siguientes operaciones:

- Las realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.
- Las operaciones de transmisión de negocios.
- Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.
- Las operaciones de transmisión de inmuebles.
- Las operaciones sobre activos intangibles.

4. Obligaciones de documentación de las empresas de reducida dimensión

La documentación de las empresas de reducida dimensión puede ser presentada por las cuales tienen un volumen neto de cifra de negocios inferior a 10 millones de euros en el ejercicio anterior. Estas podrán cumplimentar la documentación específica mediante un documento normalizado elaborado al efecto contenido en el Anexo V de la Orden HAP/871/2016, de 6 de junio, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2015, no debiendo aportar información sobre los comparables obtenidos. Dicha regulación entró en vigor a partir del 1 de enero de 2015.

Las empresas de reducida dimensión deberán aportar solamente la documentación específica de contenido simplificado relativa al contribuyente, y no la relativa al grupo.

		TIPO DE DOCUMENTACIÓN				
		País por país	Grupo	Contribuyente	Simplificada	Normalizada
CIFRA DE NEGOCIOS (MM€)	>750	2016	2016	2016		
	45≤750		2016	2016		
	10<45				2015	
	≤10					2015

ANEXO II: DATO Y CONJUNTO DE DATOS

A) Documentación del contribuyente

DOCUMENTACIÓN EXIGIDA POR EL RIS	
a) Información del contribuyente	
1º Estructura de dirección, organigrama y personas o entidades destinatarias de los informes sobre la evolución de las actividades del contribuyente, indicando los países o territorios en que dichas personas o entidades tienen su residencia fiscal.	CONJUNTO DE DATOS
2º Descripción de las actividades del contribuyente, de su estrategia de negocio y, en su caso, de su participación en operaciones de reestructuración o de cesión o transmisión de activos intangibles en el período impositivo.	CONJUNTO DE DATOS
3º Principales competidores	CONJUNTO DE DATOS
b) Información de las operaciones vinculadas	
1º Descripción detallada de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.	DATO
2º Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación	DATO
3º Análisis de comparabilidad detallado, en los términos descritos en el artículo 17 de este Reglamento.	CONJUNTO DE DATOS
4º Explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, los comparables obtenidos y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.	CONJUNTO DE DATOS
5º En su caso, criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente a favor de varias personas o entidades vinculadas, así como los correspondientes acuerdos, si los hubiera, y acuerdos de reparto de costes a que se refiere el artículo 18 de este Reglamento.	DATO

6° Copia de los acuerdos previos de valoración vigentes y cualquier otra decisión con alguna autoridad fiscal que estén relacionados con las operaciones vinculadas señaladas anteriormente.	DATO
7° Cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el contribuyente para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas.	CONJUNTO DE DATOS
c) Información económico-financiera del contribuyente	
1° Estados financieros anuales del contribuyente	CONJUNTO DE DATOS
2° Conciliación entre los datos utilizados para aplicar los métodos de precios de transferencia y los estados financieros anuales, cuando corresponda y resulte relevante.	CONJUNTO DE DATOS
3° Datos financieros de los comparables utilizados y fuente de la que proceden.	CONJUNTO DE DATOS

B) Documentación del grupo

DOCUMENTACIÓN EXIGIDA POR EL RIS	
a) Información relativa a la estructura y organización del grupo	
1° Descripción general de la estructura y organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma	CONJUNTO DE DATOS
2° Identificación de las distintas entidades que formen el grupo	DATO
b) Información relativa a las actividades del grupo	
1.° Actividades principales del grupo, así como descripción de los principales mercados geográficos en los que opera el grupo, fuentes principales de beneficios y cadena de suministro de aquellos bienes y servicios que representen, al menos, el 10 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del grupo, correspondiente al período impositivo	CONJUNTO DE DATOS

2.º Descripción general de las funciones ejercidas, riesgos asumidos y principales activos utilizados por las distintas entidades del grupo, incluyendo los cambios respecto del período impositivo anterior.	CONJUNTO DE DATOS
3.º Descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptados por el grupo	CONJUNTO DE DATOS
4.º Relación y breve descripción de los acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios relevantes entre entidades del grupo.	DATO
5.º Descripción de las operaciones de reorganización y de adquisición o cesión de activos relevantes, realizadas durante el período impositivo.	CONJUNTO DE DATOS
c) Información relativa a los activos intangibles del grupo	
1.º Descripción general de la estrategia global del grupo en relación al desarrollo, propiedad y explotación de los activos intangibles, incluyendo la localización de las principales instalaciones en las que se realicen actividades de investigación y desarrollo, así como la dirección de las mismas.	CONJUNTO DE DATOS
2.º Relación de los activos intangibles del grupo relevantes a efectos de precios de transferencia, indicando las entidades titulares de los mismos, así como descripción general de la política de precios de transferencia del grupo en relación con los mismos.	DATO
3.º Importe de las contraprestaciones correspondientes a las operaciones vinculadas del grupo, derivadas de la utilización de los activos intangibles, identificando las entidades del grupo afectadas y sus territorios de residencia fiscal.	DATO
4.º Relación de acuerdos entre las entidades del grupo relativos a intangibles, incluyendo los acuerdos de reparto de costes, los principales acuerdos de servicios de investigación y acuerdos de licencias.	DATO
5.º Descripción general de cualquier transferencia relevante sobre activos intangibles realizada en el período impositivo, incluyendo las entidades, países e importes.	DATO
d) Información relativa a la actividad financiera	

1.º Descripción general de la forma de financiación del grupo, incluyendo los principales acuerdos de financiación suscritos con personas o entidades ajenas al grupo.	CONJUNTO DE DATOS
2.º Identificación de las entidades del grupo que realicen las principales funciones de financiación del grupo, así como el país de su constitución y el correspondiente a su sede de dirección efectiva.	DATO
3.º Descripción general de la política de precios de transferencia relativa a los acuerdos de financiación entre entidades del grupo.	CONJUNTO DE DATOS
e) Situación financiera y fiscal del grupo	
1.º Estados financieros anuales consolidados del grupo, siempre que resulten obligatorios para el mismo o se elaboren de manera voluntaria.	DATO
2.º Relación y breve descripción de los acuerdos previos de valoración vigentes y cualquier otra decisión con alguna autoridad fiscal que afecte a la distribución de los beneficios del grupo entre países	DATO

ANEXO III: SENTENCIAS Y RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS CITADAS

Tribunal Supremo

Tribunal Supremo (Sala 3ª de lo Contencioso-Administrativo). Sentencia núm. 266/2017 de 16 de febrero (ID vLex: 669252421)

Tribunal Supremo (Sala 3ª de lo Contencioso-Administrativo). Sentencia núm. 2256/2016, de 19 de octubre (ID vLex: 652851521)

Tribunal Supremo (Sala 3ª de lo Contencioso-Administrativo). Sentencia núm. de recurso 656/2013 de 19 de mayo de 2014 (ID vLex: 513419714)

Tribunal Supremo (Sala 3ª de lo Contencioso-Administrativo). Sentencia núm. 5545/2012 de 12 de julio (ID vLex: 395385078)

Tribunal Supremo (Sala 3ª de lo Contencioso-Administrativo). Sentencia núm. De recurso 4925/2008 de 8 de marzo de 2012 (ID vLex: 364508602)

Tribunal Supremo (Sala 3ª Contencioso-Administrativo). Sentencia núm. 184/2007, de 10 enero (ID vLex: 26669008)

Tribunal Constitucional

Tribunal Constitucional. Sentencia 145/2013, de 11 de julio (ID vLex: 452078250)

Tribunal Constitucional. Sentencia 79/1990, de 26 de abril (ID vLex: 15356946)

Audiencia Nacional

Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo). Sentencia de 11 de diciembre de 2014 (Rec. Núm. 317/2011) (ID vLex: 551666390)

Tribunal Económico Administrativo Central

Resolución núm. 00/8483/2015 de Tribunal Económico Administrativo Central, 2 de Marzo de 2016 (ID vLex: 631391318)

Resolución núm. 07036/2015/00/00 Tribunal Económico Administrativo Central, de 18 de febrero de 2016 (ID vLex: 594022334)